



Уникальная возможность!!!  
Прямой диалог с автором  
на сайте издательства!

**Т.Л. Крутякова**

# **НДС 2008**

**практика исчисления**

- Налоговые вычеты
- Книжки покупок и продаж
- Оформление счетов-фактур
- Декларация по НДС
- Экспорт и импорт



**Москва 2008**

## **НДС 2008. ПРАКТИКА ИСЧИСЛЕНИЯ**

**Т.Л.Крутякова**

### **ПРЕДИСЛОВИЕ**

У вас в руках очередное издание книги "НДС. Практика исчисления", которая выпускается ежегодно.

В этой книге вы найдете все нюансы исчисления НДС в 2008 г. с учетом изменений, внесенных в гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ.

Что нового приготовил 2008 г. для плательщиков НДС?

Во-первых, нужно не забыть в первом квартале 2008 г. завершить расчеты с бюджетом по НДС в части старых долгов (дебиторской и кредиторской задолженности, возникшей до 1 января 2006 г.).

Во-вторых, в 2008 г. появились новые льготы по НДС.

В-третьих, изменения в очередной раз коснулись порядка применения вычетов при осуществлении расчетов без использования денежных средств (взаимозачет, товарообмен, расчеты ценными бумагами).

В-четвертых, все налогоплательщики перешли на поквартальную уплату НДС. А это, в свою очередь, повлияло на порядок ведения раздельного учета "входного" НДС при осуществлении облагаемых и не облагаемых НДС видов деятельности.

Ну и, конечно же, не обошлось без новых разъяснений налоговых органов и Минфина России, которые отражают взгляд налоговиков на порядок исчисления НДС в тех или иных конкретных ситуациях.

В этой книге вы найдете всю самую актуальную информацию по вопросам, связанным с исчислением и уплатой НДС в 2008 г.:

- комментарии ко всем изменениям;

- анализ позиции налоговых органов по сложным и спорным вопросам с учетом современной арбитражной практики;

- рекомендации по решению проблем, не урегулированных на нормативном уровне.

Работу с книгой значительно облегчают практические цифровые примеры с бухгалтерскими проводками, а также условные обозначения, помещенные в текст книги:

- Внимание! Важная информация!

- Внимание! Спорный (сложный) вопрос!

- Внимание! Важное судебное решение!

Опытный бухгалтер найдет в этой книге пути решения многих проблем. Если же вы работаете недавно, эта книга "подружит" вас с НДС и поможет избежать ненужных ошибок.

### **ОСНОВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ И ПРИНЯТЫЕ В КНИГЕ СОКРАЩЕНИЯ**

Гражданский кодекс Российской Федерации - ГК РФ

Налоговый кодекс Российской Федерации - НК РФ

Федеральный закон от 22.07.2005 N 119-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" (в ред. от 04.11.2007) - Закон N 119-ФЗ

Федеральный закон от 17.05.2007 N 85-ФЗ "О внесении изменений в главы 21, 26.1, 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" - Закон N 85-ФЗ

Федеральный закон от 19.07.2007 N 195-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности" - Закон N 195-ФЗ

Федеральный закон от 30.10.2007 N 240-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" и отдельные законодательные акты Российской Федерации" - Закон N 240-ФЗ

Форма налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденная Приказом Минфина России от 07.11.2006 N 136н (в ред. изменений, внесенных Приказом Минфина России от 21.11.2007 N 113н), - Декларация по НДС

Форма налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь, утвержденная Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 153н (в ред. изменений, внесенных Приказом Минфина России от 27.11.2007 N 118н), - Декларация по косвенным налогам

Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением

## Глава 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых, в соответствии с НК РФ, возложена обязанность уплачивать налоги (ст. 19 НК РФ).

Плательщики НДС определены в ст. 143 НК РФ. В качестве таковых названы организации и индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Термин "организация" раскрывается в ст. 11 части первой НК РФ.

К организациям, в частности, относятся:

- юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ;
- иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ;
- международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Наряду с организациями, плательщиками НДС названы индивидуальные предприниматели.

Термин "индивидуальные предприниматели" в целях налогообложения объединяет следующие категории граждан (ст. 11 НК РФ):

- физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;
- главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

Ниже мы более подробно остановимся на каждой категории плательщиков налога.

### 1.1. Налогоплательщики

#### 1.1.1. Российские организации

Статус российских организаций - плательщиков НДС определяется в настоящее время лишь одним признаком - наличием статуса юридического лица по законодательству РФ.

В соответствии со ст. 48 ГК РФ юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество, отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Правоспособность юридического лица возникает в момент его создания (государственной регистрации) и прекращается в момент завершения его ликвидации (после внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц) (п. 3 ст. 49 ГК РФ).

В зависимости от целей их деятельности различают коммерческие и некоммерческие организации.

Коммерческие организации в качестве основной цели своей деятельности имеют извлечение прибыли. Они создаются в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий (ст. 50 ГК РФ).

Для некоммерческих организаций извлечение прибыли не является целью деятельности. Эти организации, как правило, создаются для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Некоммерческие организации могут создаваться в форме потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах, предусмотренных Федеральным законом РФ от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях". Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность, но лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы.

Согласно ст. 143 НК РФ плательщиками НДС признаются любые организации, как коммерческие, так и некоммерческие. При этом некоммерческие организации признаются плательщиками НДС независимо от того, осуществляют они производственную или иную коммерческую деятельность или нет.

Кроме того, следует учитывать, что ст. 143 НК РФ не устанавливает никаких исключений в отношении органов, входящих в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления. Поэтому при осуществлении органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, операций по реализации товаров (работ, услуг), подлежащих обложению НДС, налог уплачивается ими в бюджет в общеустановленном порядке.

Этого подхода придерживаются налоговые органы (Письмо Минфина России от 30.11.2007 N 03-03-04/7). В частности, такое разъяснение было дано Минфином России в адрес Департамента промышленности и транспорта Мурманской области (Письмо Минфина России от 07.12.2007 N 03-07-11/616).

Отметим, что многих "сбивает с толку" п. 3 ст. 161 НК РФ. В нем говорится о том, что при реализации на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет возложена на арендаторов имущества. Однако данный порядок уплаты НДС применяется только в случае предоставления органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления имущества в аренду. При осуществлении ими иных операций, признаваемых объектом налогообложения, уплачивать в бюджет налог и выставять счета-фактуры должны именно эти органы (Письма Минфина России от 24.08.2007 N 03-07-15/122 и ФНС России от 17.10.2007 N ШТ-6-03/785@).

#### 1.1.2. Иностранные организации

Наряду с российскими юридическими лицами плательщиками НДС являются иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ (далее - иностранные налогоплательщики). Указанные организации признаются плательщиками НДС независимо от факта осуществления ими коммерческой деятельности на территории РФ.

При этом на период с 1 января 2008 г. по 1 января 2017 г. не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи (п. 2 ст. 143 НК РФ в редакции изменений, внесенных Федеральным законом от 01.12.2007 N 310-ФЗ).

Внимание! Важная информация! Обложение налогом на добавленную стоимость иностранных лиц, осуществляющих деятельность на территории РФ, производится без учета ратифицированных международных договоров СССР или РФ с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения, поскольку эти договоры не затрагивают вопросы, связанные с уплатой косвенных налогов, в том числе НДС.

Обратите внимание! Механизм налогообложения иностранных налогоплательщиков зависит от того, состоят они на налоговом учете в РФ или нет.

Уплата НДС в бюджет иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах на территории РФ, осуществляется посредством налоговых агентов (см. подробнее гл. 2).

Иностранные организации, состоящие на учете в российском налоговом органе с присвоением ИНН, самостоятельно осуществляют расчеты по НДС в том же порядке, что и российские организации.

Порядок постановки иностранных организаций на учет в качестве налогоплательщика определен в ст. 144 НК РФ, а также в Положении об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утв. Приказом МНС России от 07.04.2000 N АП-3-06/124.

Иностранным юридическим лицам присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и выдается свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Иностранная организация, осуществляющая деятельность в нескольких местах на территориях, подконтрольных различным налоговым органам, обязана встать на учет в каждом из них.

При этом согласно п. 3 ст. 144 НК РФ иностранная организация, имеющая на территории Российской Федерации несколько подразделений, самостоятельно выбирает одно подразделение (так называемое уполномоченное подразделение), через которое будет уплачиваться НДС по операциям всех подразделений, находящихся на территории РФ. Это же подразделение сдает в налоговую инспекцию единую Декларацию по НДС, в которой отражаются данные обо всех подразделениях иностранной организации, находящихся на территории Российской Федерации.

О выборе уполномоченного подразделения иностранная организация обязана письменно уведомить налоговые органы по месту нахождения всех своих подразделений, зарегистрированных на территории РФ.

В состав единой Декларации, которая сдается в налоговый орган по месту нахождения уполномоченного подразделения, обязательно включается разд. 4 "Расчет суммы налога, исчисленной по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, и суммы налога, подлежащей вычету, иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через свои подразделения (представительства, отделения)".

Поскольку подразделения (представительства, филиалы) иностранных организаций, состоящие на учете в налоговых органах на территории РФ, признаются самостоятельными плательщиками НДС, на них возлагается обязанность выставять своим покупателям счета-фактуры на стоимость реализуемых ими товаров (работ, услуг).

Порядок оформления счетов-фактур, выставляемых представительствами (филиалами) иностранных организаций, разъяснен в Письме ФНС России от 15.10.2007 N 03-4-03/1997. В частности, в нем указано, что в строках 2, 2а и 3 счетов-фактур указываются наименование представительства (филиала) иностранной организации и адрес местонахождения в Российской Федерации в соответствии с заявлением о постановке на учет по форме N 2001И, утв. Приказом МНС России от 07.04.2000 N АП-3-06/124.

### 1.1.3. Индивидуальные предприниматели

В соответствии со ст. 11 НК РФ в целях налогообложения индивидуальными предпринимателями признаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

Обратите внимание! С 1 января 2007 г. частные нотариусы и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, не признаются индивидуальными предпринимателями (соответствующие поправки внесены в ст. 11 НК РФ Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ). Поэтому с 1 января 2007 г. эти лица не признаются плательщиками НДС.

Специфика участия индивидуальных предпринимателей в гражданских и налоговых правоотношениях заключается в том, что они одновременно могут выступать и в качестве обычных граждан, и в качестве специального субъекта. Именно по этой причине в целях налогообложения индивидуальными предпринимателями признаются не любые физические лица, зарегистрированные в установленном порядке в качестве таковых, а те из них, которые осуществляют предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Содержание термина "предпринимательская деятельность" НК РФ не раскрывает, поэтому воспользуемся определением, которое приведено в ст. 2 ГК РФ (п. 1 ст. 11 НК РФ). Предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Применительно к обязательствам индивидуального предпринимателя по исчислению и уплате НДС вышеизложенное позволяет сделать следующие выводы:

1. Гражданин, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, не может быть признан в качестве плательщика НДС в случае, если фактически предпринимательскую деятельность он не осуществляет.

2. Если индивидуальный предприниматель совершает действия (заключает сделки), не связанные с осуществлением им предпринимательской деятельности, плательщиком НДС при осуществлении этих операций он не является.

Пример 1.1. Гражданин зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя и оказывает юридические услуги. В феврале 2008 г. гражданин продал принадлежавший ему на праве собственности автомобиль.

Операция по реализации автомобиля является объектом обложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ), однако при ее совершении у гражданина не возникает налоговых обязательств по НДС, поскольку сделка по отчуждению автомобиля не связана с осуществлением им предпринимательской деятельности.

## 1.2. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

Глава 21 НК РФ предусматривает такой институт налогового права, как освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика. Его суть заключается в том, что налогоплательщикам, как организациям, так и индивидуальным предпринимателям, при соблюдении определенных условий предоставлена возможность не исчислять и не уплачивать в бюджет НДС.

Статьей 145 НК РФ установлено два условия, одновременное выполнение которых необходимо для того, чтобы налогоплательщик имел право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС:

1) сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщика без НДС за три предшествующих последовательных календарных месяца не превышает в совокупности 2 млн руб.;

2) в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев налогоплательщик не осуществлял реализацию подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья.

Вновь созданные организации (вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели) могут претендовать на получение освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС только по истечении трех месяцев с момента их государственной регистрации. Ведь чтобы определить, соответствует налогоплательщик условиям, установленным ст. 145 НК РФ, или нет, он должен проработать как минимум три месяца. Аналогичная позиция изложена в Письме УМНС России по Московской области от 05.06.2002 N 08-03-2.

А вот отсутствие выручки в течение трех последовательных месяцев, предшествующих месяцу, с которого налогоплательщик претендует на освобождение от уплаты НДС, не может служить препятствием для получения освобождения.

Сумма выручки в этом случае равна нулю, то есть меньше установленного предела, что соответствует условию, необходимому для получения освобождения.

Такой же позиции придерживаются и судебные инстанции (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 02.05.2007 N Ф09-3020/07-С2, Московского округа от 05.03.2002 N КА-А40/1130-02, Поволжского округа от 16.10.2001 N А49-3065/01-119АК/7).

### 1.2.1. Определение размера выручки

При определении размера выручки в целях применения ст. 145 НК РФ необходимо принимать в расчет стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), независимо от факта их оплаты.

Внимание! Важная информация! Для целей получения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика размер выручки от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех оборотов по реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых, в том числе по ставке НДС в размере 0%, так и не облагаемых налогом.

Пример 1.2. За октябрь - декабрь 2007 г. организация получила выручку от реализации продукции (работ, услуг) без учета НДС в размере 2 200 000 руб., в том числе:

- выручка от реализации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, освобождаемая от НДС в соответствии с пп. 7 п. 2 ст. 149 НК РФ, - 2 100 000 руб.;

- выручка от реализации услуг по перевозке грузов, облагаемая НДС, - 100 000 руб. (без учета НДС).

В рассматриваемой ситуации сумма выручки, облагаемой НДС, за три месяца составила всего 100 000 руб. (без НДС). Однако общая сумма выручки за этот период с учетом суммы льготированной выручки составила 2 200 000 руб. Поэтому организация не имеет права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

В целях применения ст. 145 НК РФ в состав выручки включаются также обороты по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации в соответствии со ст. ст. 147 и 148 НК РФ.

При определении размера выручки для целей получения освобождения в расчет не принимаются следующие суммы:

1) предоплаты (авансы), полученные в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;

2) выручка от реализации товаров (работ, услуг), полученная в рамках осуществления деятельности, облагаемой ЕНВД (Письмо Минфина России от 26.03.2007 N 03-07-11/72);

3) средства, связанные с расчетами по оплате за товары (работы, услуги), включаемые в налоговую базу по НДС на основании ст. 162 НК РФ (штрафные санкции и т.п. суммы).

Кроме того, для целей получения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика в расчет не принимается налоговая база, исчисленная по иным операциям, признаваемым объектом обложения НДС в соответствии с пп. 1 - 4 п. 1 ст. 146 НК РФ, а именно:

- по операциям по передаче товаров (работ, услуг) безвозмездно;

- по операциям по передаче на территории РФ товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, в том числе через амортизационные отчисления;

- по выполнению строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления;

- по операциям, связанным с ввозом товаров на таможенную территорию РФ;

- по операциям, осуществляемым налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 НК РФ.

Пример 1.3. Налоговая база организации по НДС за январь - март 2008 г. составила 6 500 000 руб., в том числе:

- выручка от реализации товаров (без НДС) - 1 900 000 руб.;

- сумма авансовых платежей, полученных в счет предстоящей поставки товаров, - 2 600 000 руб.;

- стоимость СМР, выполненных для собственного потребления, - 2 000 000 руб.

Поскольку при определении предельных размеров выручки в целях получения освобождения от уплаты НДС учитывается только выручка от реализации товаров (работ, услуг), которая в данном случае составляет 1 900 000 руб., то есть менее 2 млн руб., организация вправе претендовать на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика с 1 апреля 2008 г.

#### 1.2.2. Реализация подакцизных товаров

В ст. 145 НК РФ в качестве одного из условий получения освобождения от уплаты НДС названо отсутствие фактов реализации подакцизных товаров.

Долгое время на практике это требование трактовалось следующим образом: любой (даже единичный) случай реализации подакцизных товаров (сырья) лишает налогоплательщика возможности применять освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС.

Однако в конце 2002 г. ситуация кардинально изменилась.

Этот вопрос стал предметом рассмотрения в Конституционном Суде РФ. И КС РФ указал на то, что реализация подакцизных товаров не лишает налогоплательщика права на освобождение от уплаты НДС в отношении операций по реализации неподакцизных товаров (работ, услуг) (см. Определение КС РФ от 10.11.2002 N 313-О).

Таким образом, налогоплательщик, реализующий как подакцизные, так и неподакцизные товары (работы, услуги), может пользоваться освобождением от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ при условии, что он:

1) наладил отдельный учет операций по реализации подакцизных и неподакцизных товаров;

2) применяет освобождение от уплаты НДС только в части реализации неподакцизных товаров (работ, услуг), а также иных операций, признаваемых объектом обложения НДС в соответствии с пп. 1 - 3 п. 1 ст. 146 НК РФ;

3) уплачивает НДС в общеустановленном порядке в части реализации подакцизных товаров (если только по этой деятельности он не уплачивает ЕНВД).

#### 1.2.3. Как воспользоваться правом на освобождение

Освобождение от уплаты НДС можно получить начиная с 1-го числа любого месяца (совсем не обязательно, чтобы это был первый месяц года или квартала).

Внимание! Важная информация! Чтобы реализовать свое право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, организации (предпринимателю) не нужно получать разрешение налогового органа. Это делается в уведомительном порядке.

Налогоплательщик, желающий освободиться от исполнения обязанностей плательщика НДС, должен представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующее письменное уведомление по форме, утвержденной Приказом МНС России от 04.07.2002 N БГ-3-03/342 "О статье 145 части второй НК РФ". Образец заполнения этого уведомления приведен на с. 19.

ИМНС N 85 по г. Москве  
В -----  
(наименование налогового органа)  
ООО "ВКМ"  
от -----  
(наименование, Ф.И.О.  
налогоплательщика)  
7785123123/778501001  
-----  
(ИНН/КПП налогоплательщика)  
г. Москва, ул. Захарова, 15,  
тел. 999-99-99  
-----  
(адрес налогоплательщика, тел.)

УВЕДОМЛЕНИЕ  
ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПРАВА НА ОСВОБОЖДЕНИЕ  
ОТ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, СВЯЗАННЫХ  
С ИСЧИСЛЕНИЕМ И УПЛАТОЙ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

В соответствии со статьей 145 Налогового кодекса Российской Федерации уведомляю об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с  
ООО "ВКМ"  
исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость -----

-----  
(наименование, Ф.И.О. налогоплательщика-заявителя)  
на двенадцать последовательных календарных месяцев начиная  
1 апреля 2008 г.  
с -----

(число, месяц, год)  
1. За предшествующие три календарных месяца сумма выручки от  
1950  
реализации товаров (работ, услуг) составила в совокупности -----  
январь 2008 г. - 600 тыс. руб., февраль  
тыс. рублей, в том числе -----  
(указывается ежемесячно)

2008 г. - 550 тыс. руб., март 2008 г. - 800 тыс. руб.  
-----

2. Документы, подтверждающие соблюдение условий предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость,  
64

прилагаются на -- листах:

2.1. Выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации) (в выписке должна быть отражена сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), заверенная печатью организации,  
2  
подписями руководителя и главного бухгалтера) на -- листах.  
12

2.2. Выписка из книги продаж на -- листах.

2.3. Выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели) на \_\_\_  
листах.



2.4. Копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур  
50  
на -- листах.

3. Деятельность по реализации подакцизных товаров и (или)  
подакцизного минерального сырья в течение 3-х предшествующих  
последовательных календарных месяцев отсутствует.

Руководитель организации, \_\_\_\_\_ Сидоров  
индивидуальный предприниматель: \_\_\_\_\_  
(подпись, Ф.И.О.)

М.П. \_\_\_\_\_  
Иванова  
Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись, Ф.И.О.)

10 апреля 8  
Дата "--" ----- 200- г.

-----  
отрывная часть

Отметки налогового органа о получении уведомления и  
документов:

"Получено документов" \_\_\_\_\_ М.П.  
(число листов)

"\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_ г. \_\_\_\_\_  
(дата) (подпись, Ф.И.О. должностного лица  
налогового органа)

Вместе с уведомлением налогоплательщик обязан представить в налоговые органы  
документы, подтверждающие его право на освобождение от уплаты НДС.

Уведомление и подтверждающие документы представляются в налоговый орган не позднее  
20-го числа месяца, начиная с которого налогоплательщик использует право на освобождение.  
Например, при использовании права на освобождение с 1 апреля 2008 г. уведомление вместе с  
подтверждающими документами должно быть представлено в налоговый орган не позднее 20  
апреля 2008 г.

Уведомление вместе со всеми необходимыми документами можно направить в налоговый  
орган по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления в налоговый орган  
считается шестой день со дня направления заказного письма (п. 7 ст. 145 НК РФ).

\* \* \*

Организации, желающие получить освобождение, вместе с уведомлением представляют  
следующий комплект документов (п. 6 ст. 145 НК РФ):

- 1) выписку из бухгалтерского баланса;
- 2) выписку из книги продаж;
- 3) копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Индивидуальные предприниматели представляют те же документы, но только вместо  
выписки из бухгалтерского баланса ими представляется выписка из Книги учета доходов и  
расходов и хозяйственных операций.

Комментируя состав документов, подтверждающих право на освобождение, отметим  
следующее.

Поскольку для получения освобождения налогоплательщик должен подтвердить размер  
своей выручки за три последовательных месяца, предшествующих освобождению, то логично  
предположить, что документы должны представляться за период, охватывающий три месяца,  
предшествующих дате получения освобождения.

При этом не совсем понятно, что следует понимать под выпиской из бухгалтерского баланса.  
В частных ответах на вопросы налогоплательщиков представители налоговых органов  
высказывают мнение о том, что в ст. 145 НК РФ имеется в виду выписка из формы N 2 "Отчет о  
прибылях и убытках", поскольку размер выручки от реализации указывается в строке 010 именно  
этой формы.

Однако форма N 2, входящая в состав бухгалтерской отчетности, никак не может использоваться в качестве документа, подтверждающего размер выручки для целей применения ст. 145 НК РФ. Объясняется это следующим.

Во-первых, форма N 2, представляемая в составе бухгалтерской отчетности, заполняется организациями нарастающим итогом с начала года. Поэтому из нее нельзя получить сведения о размере выручки за три месяца, предшествующих дате получения освобождения, за исключением ситуации, когда организация получает освобождение с 1 апреля.

Во-вторых, налогоплательщик имеет право на освобождение от уплаты НДС начиная с 1-го числа любого месяца, совсем не обязательно начиная с 1-го месяца какого-либо квартала. Поэтому непонятно, за какой период следует представить форму N 2 налогоплательщику, получающему освобождение, например, с 1 мая. Если за I квартал соответствующего года, то как содержащаяся в этой форме информация сможет подтвердить размер выручки за февраль - апрель?

В-третьих, в бухгалтерском учете выручка от реализации прочих активов отражается в составе прочих доходов на счете 91 и, соответственно, в показатель выручки, отражаемый по строке 010 формы N 2, не попадает. Причем из формы N 2 вообще нельзя выделить информацию о такой "прочей реализации", поскольку детальной расшифровки прочих доходов в ней нет.

Учитывая изложенное, во избежание возникновения конфликтных ситуаций с налоговыми органами, организации, получающей освобождение от уплаты НДС, следует, на наш взгляд, представить в налоговые органы дополнительные документы (например, справки, подписанные руководителем и главным бухгалтером организации), подтверждающие фактический размер выручки за 3 месяца, предшествующих дате получения освобождения, а также объясняющие расхождения между этими данными и данными, отраженными в форме N 2.

В течение ряда лет спорным оставался вопрос о том, может ли налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на общий режим, сразу же (с момента перехода) воспользоваться ст. 145 НК РФ и получить освобождение от уплаты НДС.

Налоговые органы на местах очень часто отказывали им в таком праве, мотивируя свою позицию тем, что бывшие "упрощенцы" не могут представить необходимый для получения освобождения комплект документов (у них нет книги продаж, журналов полученных и выставленных счетов-фактур). Однако такие отказы успешно оспаривались налогоплательщиками в судах (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.10.2007 N Ф04-7264/2007(39334-А67-14)).

С 1 января 2008 г. этой проблемы больше нет.

Теперь непосредственно в ст. 145 НК РФ установлен порядок получения освобождения от уплаты НДС для организаций и предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с упрощенной системы (УСН) либо с единого сельхозналога (ЕСХН). Соответствующие поправки внесены в ст. 145 НК РФ Федеральным законом от 17.05.2007 N 85-ФЗ.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, ранее применявших УСН, документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из Книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

#### 1.2.4. Права и обязанности в период использования освобождения

Освобождение предоставляется на срок, равный двенадцати последовательным календарным месяцам. До истечения 12 месяцев добровольно отказаться от использования освобождения нельзя (см. Определение КС РФ от 05.02.2004 N 43-О).

Пример 1.4. В январе - марте 2008 г. выручка от реализации товаров (работ, услуг) без НДС фирмы "ВКМ" составила соответственно 500 000 руб., 300 000 руб. и 600 000 руб. 15 апреля 2008 г. фирма представила в налоговые органы уведомление и документы, необходимые для получения налогового освобождения.

В рассматриваемой ситуации освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС действует с 1 апреля 2008 г. до 31 марта 2009 г.

Освобождение применяется при совершении налогоплательщиком всех операций, которые являются объектом обложения НДС в соответствии с пп. 1 - 3 п. 1 ст. 146 НК РФ.

Освобождение не применяется только в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ, подлежащих обложению налогом в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ. НДС на таможне уплачивается всеми импортерами в общеустановленном порядке, независимо от того, являются они плательщиками НДС или нет.

Пример 1.5. Фирма "ВКМ" освобождена от исполнения обязанностей налогоплательщика с 1 апреля 2008 г.

С января 2008 г. фирма осуществляет строительство здания склада. Строительство ведется хозяйственным способом. В I квартале 2008 г. фирма начисляла НДС на стоимость работ по строительству. Начиная с апреля 2008 г. у фирмы больше нет обязанности начислять НДС на стоимость выполняемых ею строительно-монтажных работ.

Внимание! Важная информация! Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика предоставляется только в отношении обязанностей, связанных с исчислением и уплатой НДС, и не освобождает организацию (индивидуального предпринимателя) от исполнения иных обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (п. 1 ст. 145 НК РФ).

У налогоплательщика, пользующегося освобождением в соответствии со ст. 145 НК РФ, в период действия освобождения остаются следующие обязанности.

1. Выставлять покупателям счета-фактуры на стоимость реализуемых им товаров (работ, услуг).

При этом в указанных счетах-фактурах сумма НДС не выделяется. На них делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)" (п. 5 ст. 168 НК РФ).

2. Исполнять обязанности налогового агента в соответствии со ст. 161 НК РФ (см. подробнее гл. 2).

Довольно часто на практике налогоплательщики, пользующиеся освобождением от уплаты НДС, сталкиваются с просьбами покупателей выставить им счета-фактуры с НДС.

В принципе законом это не запрещено. Но нужно учитывать последствия таких действий.

Пунктом 5 ст. 173 НК РФ установлено, что если налогоплательщик, получивший освобождение, выставит покупателю счет-фактуру с выделением НДС, то эта сумма налога в полном объеме должна быть уплачена им в бюджет. При этом суммы "входного" НДС вычета из общей суммы налога не подлежат в силу пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ.

Неуплата выделенных в счетах-фактурах сумм НДС в бюджет может обернуться для такого налогоплательщика взысканием с него не только всей суммы НДС, предъявленной покупателям, но и пени, а также штрафа по ст. 122 НК РФ (см., например, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 11.02.2004 N Ф03-А51/03-2/3705).

Кроме того, налогоплательщику, выставившему счет-фактуру с НДС, придется сдать в налоговый орган Декларацию по НДС. Декларация в этом случае заполняется в сокращенном объеме: только титульный лист и разд. 1 <\*>.

<\*> По общему правилу налогоплательщики, получившие освобождение от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ, автоматически освобождаются и от обязанности представлять в налоговые органы Декларации по НДС (см. подробнее с. 391).

\* \* \*

Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика распространяется на операции, признаваемые объектом обложения НДС в соответствии с пп. 1 - 3 п. 1 ст. 146 НК РФ, совершаемые налогоплательщиком после даты, с которой действует освобождение.

То есть если товары (работы, услуги) отгружаются покупателю после даты получения освобождения, то НДС они не облагаются. Не облагаются НДС и авансы, поступившие от покупателей после даты получения освобождения.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Проблемы возникают в том случае, когда в период освобождения идет отгрузка товаров (работ, услуг) под авансы, поступившие еще до получения освобождения.

На практике часто встречается такая ситуация.

В момент заключения договора организация, являясь плательщиком НДС, определяет цену на товары с учетом НДС. Покупатель перечисляет организации аванс в счет предстоящей

поставки товаров. Организация, получив аванс, включает его в налоговую базу по НДС и уплачивает соответствующую сумму НДС в бюджет. Затем организация получает освобождение от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, и отгрузка товара покупателю происходит уже в том периоде, когда организация пользуется освобождением. Стоимость отгруженных товаров НДС не облагается. При этом возникает вопрос: как поступить с суммой НДС, уплаченной в бюджет при получении аванса? Можно ли ее вернуть?

По мнению налоговых органов, вернуть эту сумму можно. Но для этого организация (по согласованию с покупателем) должна внести изменения в договор, уменьшить цену товара на сумму НДС и вернуть ее покупателю. После этого организация может обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате ей соответствующей суммы НДС, излишне уплаченной в бюджет.

На наш взгляд, это не единственный возможный способ.

Можно поступить иначе. Например, внести изменения в договор, изменив цену таким образом, чтобы новая цена без НДС соответствовала старой цене с НДС. В этом случае организация имеет все основания для того, чтобы требовать возврата из бюджета суммы НДС, уплаченной ею при получении аванса. Однако нужно быть готовым к тому, что налоговый орган может отказать организации в возврате НДС (см. с. 113 - 114) и этот отказ придется оспаривать в судебном порядке.

Есть еще один вариант: при отгрузке товаров выписать покупателю все документы (включая счет-фактуру) с указанием в них НДС. В этом случае организации придется заплатить этот НДС в бюджет в полном объеме, но при этом она сможет воспользоваться правом на вычет НДС, уплаченного с аванса, на основании п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ. Ведь право на вычет НДС, исчисленного и уплаченного с сумм авансовых платежей, предоставляется всем налогоплательщикам, реализующим товары (работы, услуги), облагаемые НДС. Никаких запретов в этой части для налогоплательщиков, пользующихся освобождением от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, в Налоговом кодексе нет. Однако и этот вариант может привести к спору с налоговым органом.

Так как же поступить чтобы с одной стороны, не спорить с налоговым органом, а с другой стороны - не терять сумму НДС?

Есть только один "чистый" способ. Перед переходом на освобождение расторгнуть договор с покупателем и вернуть ему аванс. В этом случае организация получает законное право на вычет суммы НДС, исчисленной при получении аванса (п. 5 ст. 171 НК РФ). После даты получения освобождения заключается новый договор, в котором цена товара указывается сторонами уже без НДС (при этом она может быть равна старой цене, которая включала в себя НДС, а может и отличаться от нее как в большую, так и в меньшую сторону - все решается исключительно соглашением сторон договора).

#### 1.2.5. Учет "входного" НДС

В соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым налогоплательщиком, освобожденным от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ, к вычету не принимаются, а включаются в стоимость соответствующих товаров (работ, услуг).

Организации, пользующейся освобождением от НДС, при ведении бухгалтерского учета нет необходимости выделять сумму "входного" НДС и отражать ее отдельно на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" с последующим включением в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг). Сумма "входного" НДС сразу же относится на те же счета, куда относится стоимость приобретенных товаров (работ, услуг).

Пример 1.6. Организация пользуется освобождением от исполнения обязанностей налогоплательщика с 1 апреля 2008 г. В апреле 2008 г. организация приобрела партию материалов стоимостью 236 000 руб. (в т.ч. НДС - 36 000 руб.), а также компьютер для бухгалтерии стоимостью 35 400 руб. (в т.ч. НДС - 5400 руб.). Поскольку организация пользуется освобождением от уплаты налога, сумма "входного" НДС подлежит включению в стоимость приобретаемых материалов и компьютера.

В бухгалтерском учете организации приобретение материалов и компьютера отражается следующим образом:

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 236 000 руб. - уплачено поставщику за материалы;

Д-т счета 41 К-т счета 60 - 236 000 руб. - оприходованы поступившие материалы по покупной стоимости с учетом НДС;

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 35 400 руб. - уплачено поставщику за компьютер;

Д-т счета 08 К-т счета 60 - 35 400 руб. - оприходован поступивший компьютер по стоимости с учетом НДС;

Д-т счета 01 К-т счета 08 - 35 400 руб. - компьютер принят к учету в составе основных средств.

Внимание! Важная информация! Если налогоплательщик приобрел товары (работы, услуги) до даты получения освобождения, но не использовал их до этой даты, суммы налога, принятые ранее к вычету, подлежат восстановлению.

Такой порядок прямо предусмотрен п. 8 ст. 145 НК РФ.

Восстановление указанных сумм осуществляется сразу же после отправки уведомления об использовании права на освобождение.

Восстановленные суммы налога отражаются в строке 190 разд. 3 Декларации по НДС за последний налоговый период перед отправкой уведомления (п. 8 ст. 145 НК РФ).

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! За счет какого источника следует отнести восстановленные суммы НДС?

Статья 145 НК РФ не дает ответа на этот вопрос. Поэтому, на наш взгляд, налогоплательщикам необходимо руководствоваться общими правилами восстановления НДС, которые сформулированы в пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ. Согласно этим правилам суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость товаров (работ, услуг), а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ (т.е. уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией).

В бухгалтерском учете суммы восстановленного налога можно учесть на счете 91 "Прочие доходы и расходы". Впрочем организация может принять решение учитывать эти суммы и непосредственно на счетах учета затрат, например на счете 26 или 44. Поскольку вопрос на нормативном уровне не урегулирован, порядок бухгалтерского учета восстановленных сумм НДС определяется организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Пример 1.7. Организация в январе 2008 г. приобрела партию товаров для дальнейшей перепродажи стоимостью 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.). Сумма НДС в размере 54 000 руб. была принята к вычету.

С 1 апреля 2008 г. организация пользуется освобождением от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

По состоянию на 1 апреля 2008 г. стоимость нереализованных товаров составила 100 000 руб. (остаток по счету 41 на 1 апреля 2008 г. - 100 000 руб.).

Определяем сумму "входного" НДС, относящуюся к не реализованным на 1 апреля 2008 г. товарам:  $100\,000 \times 18\% = 18\,000$  руб.

Эту сумму необходимо восстановить последним днем месяца, предшествующего получению освобождения.

В бухгалтерском учете организации должны быть сделаны следующие проводки.

Январь:

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 354 000 руб. - уплачено поставщику за товары;

Д-т счета 41 К-т счета 60 - 300 000 руб. - оприходованы поступившие товары по покупной стоимости без учета НДС;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 54 000 руб. - отражен НДС по приобретенным товарам;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 54 000 руб. - НДС по приобретенным товарам предъявлен к вычету.

31 марта:

Д-т счета 68    К-т счета 19    -    18 000 руб.    -    сторно на сумму НДС,

относящуюся к товарам, не реализованным на 1 апреля 2008 г.;

Д-т счета 91 К-т счета 19 - 18 000 руб. - сумма восстановленного НДС включена в состав прочих расходов.

Сумма восстановленного НДС в размере 18 000 руб. отражается организацией по строке 190 разд. 3 Декларации по НДС за I квартал 2008 г.

В аналогичном порядке восстанавливается "входной" НДС по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным налогоплательщиком до использования права на освобождение от уплаты НДС.

В п. 8 ст. 145 НК РФ указано, что суммы НДС, принятые к вычету до использования права на освобождение по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для

осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС, но не использованным для указанных операций, подлежат восстановлению после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение от уплаты НДС.

Сумма налога, подлежащая восстановлению, определяется исходя из остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов на дату получения освобождения (без учета переоценки). Восстановление этой суммы производится в последнем налоговом периоде до перехода на освобождение. Восстановленная сумма учитывается в составе прочих расходов.

Пример 1.8. С 1 апреля 2008 г. организация пользуется освобождением от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

По состоянию на 1 апреля 2008 г. на балансе в составе основных средств числится компьютер, остаточная стоимость которого составляет 12 000 руб.

Компьютер был приобретен в 2007 г. за 29 500 руб. (в т.ч. НДС - 4500 руб.). "Входной" НДС в сумме 4500 руб. был предъявлен к вычету. Первоначальная стоимость компьютера - 25 000 руб.

Определяем сумму "входного" НДС, относящуюся к остаточной стоимости компьютера:  $12\ 000 : 25\ 000 \times 4500 = 2160$  руб.

Эту сумму необходимо восстановить последним днем месяца, предшествующего получению освобождения.

В бухгалтерском учете организации в марте должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т счета 68      К-т счета 19 - 2160 руб. - сторно на сумму НДС,

относящуюся к остаточной стоимости компьютера по состоянию на 1 апреля 2008 г.;

Д-т счета 91 К-т счета 19 - 2160 руб. - сумма восстановленного НДС включена в состав прочих расходов.

Сумма восстановленного НДС в размере 2160 руб. отражается организацией по строке 190 разд. 3 Декларации по НДС за I квартал 2008 г.

#### 1.2.6. Потеря права на освобождение

В п. 5 ст. 145 НК РФ приведены два условия, при наступлении любого из которых налогоплательщик, пользующийся освобождением от уплаты НДС, теряет право на освобождение:

1) сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС за любые три месяца подряд превысила установленный в ст. 145 НК РФ лимит - 2 млн руб. <\*>;

2) налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров <\*>.

<\*> Размер выручки не должен превышать 2 млн руб. за любые три последовательных месяца. Совсем не обязательно, чтобы это был квартал.

<\*> В отношении этого условия отметим, что в свете позиции КС РФ (см. с. 18) сам факт реализации подакцизных товаров не является основанием для потери права на освобождение от НДС. Если налогоплательщик наладит отдельный учет операций по реализации подакцизных и неподакцизных товаров, то НДС нужно будет уплачивать только в отношении операций по реализации подакцизных товаров. В отношении всех остальных операций освобождение от уплаты НДС сохранится (см., например, Постановления ФАС Центрального округа от 21.06.2004 N А35-2174/03-С3, Восточно-Сибирского округа от 23.03.2004 N N А78-4304/03-С2-9/269-Ф02-812/04-С1, А78-4304/03-С2-9/269-Ф02-856/04-С1).

При наступлении любого из этих событий налогоплательщик утрачивает право на освобождение от уплаты НДС начиная с 1-го числа месяца, в котором наступило соответствующее событие, и до окончания периода освобождения.

Сумма налога за этот месяц подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке (п. 5 ст. 145 НК РФ).

При этом суммы "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным организацией (предпринимателем), утратившей право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, при осуществлении налогооблагаемых операций, принимаются к вычету в общеустановленном порядке (п. 8 ст. 145 НК РФ).

Таким образом, налогоплательщику, использующему налоговое освобождение, следует самостоятельно контролировать размер выручки от реализации товаров (работ, услуг) в период действия освобождения.

В случае превышения допустимого размера выручки от реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщику необходимо самостоятельно исчислить сумму НДС, подлежащую уплате в

бюджет за тот месяц, в котором произошло превышение, и за все последующие налоговые периоды.

Если сумма налога не будет восстановлена налогоплательщиком самостоятельно, то при обнаружении данного нарушения налоговыми органами налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности по основаниям, предусмотренным ст. 122 НК РФ (п. 5 ст. 145 НК РФ).

Хотя в НК РФ это явно не указано, но можно утверждать, что в случае потери права на использование освобождения сумму НДС по всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, налогоплательщику придется заплатить за счет собственных средств. Объясняется это тем, что в цене товаров (работ, услуг), реализованных налогоплательщиком, применявшим освобождение от НДС, суммы НДС нет. Поэтому у налогоплательщика, потерявшего право на освобождение задним числом, нет оснований для выделения суммы НДС из выручки от реализации товаров (работ, услуг).

Избежать уплаты НДС за счет собственных средств можно только одним способом: по согласованию с покупателями можно внести изменения в первичные документы (в том числе в счета-фактуры), изменив цену реализации и выделив из нее сумму НДС. Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 29.05.2001 N 04-03-11/89.

Пример 1.9. Организация пользуется освобождением от уплаты НДС с 1 апреля 2007 г.

В январе 2008 г. выручка от реализации товаров (работ, услуг) у организации составила 600 000 руб., в феврале - 450 000 руб., в марте - 1 350 000 руб.

Сумма выручки за январь - март 2008 г. составила 2 400 000 руб., поэтому с марта 2008 г. организация утратила право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика. Сумма НДС за март должна быть уплачена организацией в бюджет. Поскольку в течение всего марта реализация товаров производилась покупателям без НДС, организации придется заплатить НДС за счет собственных средств. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет за март, составит 243 000 руб. ( $1\,350\,000 \times 0,18$ ).

В учете организации в марте должны быть сделаны следующие проводки.

Март:

Д-т счета 62 К-т счета 90 - 1 350 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров (работ, услуг);

Д-т счета 91 К-т счета 68 - 243 000 руб. - начислен НДС на сумму выручки за март. Эта сумма в бухгалтерском учете включается в состав прочих расходов организации. Налоговую базу по налогу на прибыль она не уменьшает.

В то же время организация имеет право предъявить к вычету сумму "входного" НДС по товарам (работам, услугам), реализованным (использованным) в марте. Предположим, что покупная стоимость реализованных в марте товаров - 800 000 руб. (без НДС). "Входной" НДС, относящийся к этим товарам, в сумме 144 000 руб. "сидит" в стоимости этих товаров, отраженной на счете 41. Организация имеет право "вытащить" этот НДС из стоимости товаров и предъявить его к вычету.

Д-т счета 19 К-т счета 41 - 144 000 руб. - отражена сумма "входного" НДС по товарам, реализованным в марте;

Д-т счета 90 К-т счета 41 - 800 000 руб. - списана покупная стоимость реализованных товаров без учета НДС;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 144 000 руб. - сумма "входного" НДС по товарам, реализованным в марте, предъявлена к вычету.

Чтобы минимизировать свои затраты на уплату НДС в связи с потерей налогового освобождения, налогоплательщикам необходимо постоянно контролировать размер выручки. Если в течение периода освобождения становится понятно, что лимит выручки будет превышен, то налогоплательщик, на наш взгляд, имеет полное право начать предъявлять своим покупателям суммы НДС (выписывать счета-фактуры с НДС). При этом совсем не надо дожидаться того момента, когда выручка превысит 2 млн руб.

Например, если в рассмотренном выше примере 1.9 организация в начале марта заключает договор на поставку товаров на сумму 1 350 000 руб., то уже в этот момент становится очевидно, что по итогам работы за январь - март выручка превысит 2 млн руб. и организация с 1 марта потеряет право на освобождение. Поэтому при заключении такого договора имеет смысл установить цену на товар уже с учетом НДС.

#### 1.2.7. Продление освобождения

Если в течение всего срока использования освобождения (в течение 12 месяцев) налогоплательщик не нарушил условия, необходимые для правомерного использования

освобождения, то по истечении 12 месяцев (не позднее 20-го числа следующего месяца) он обязан представить в налоговые органы следующие документы:

1) документы, подтверждающие, что в течение 12 месяцев сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца не превысила в совокупности 2 млн руб. Перечень представляемых документов совпадает с перечнем, установленным для первичного получения освобождения (см. подробнее с. 21);

2) уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

При продлении использования права на освобождение в течение последующих двенадцати календарных месяцев можно использовать форму уведомления, утвержденную Приказом МНС России от 04.07.2002 N БГ-3-03/342.

При отказе от использования права на освобождение уведомление представляется в произвольной форме (см. Письмо МНС России от 30.09.2002 N ВГ-6-03/1488@).

Пример 1.10. Организация пользовалась освобождением от уплаты НДС в период с 1 марта 2007 г. по 29 февраля 2008 г., не нарушив в течение всего срока освобождения установленных ограничений в части размера выручки и реализации подакцизных товаров.

Если организация принимает решение о продолжении использования освобождения, то в срок до 20 марта 2008 г. она обязана представить в налоговые органы документы, подтверждающие размер выручки за март 2007 г. - февраль 2008 г., а также уведомление об использовании права на освобождение в течение следующих 12 месяцев (с 1 марта 2008 г. по 28 февраля 2009 г.).

Предположим, что организация принимает решение об отказе с 1 марта 2008 г. от использования освобождения и начинает уплачивать НДС в общеустановленном порядке.

В этом случае в срок до 20 марта 2008 г. организация обязана представить в налоговые органы документы, подтверждающие размер выручки за март 2007 г. - февраль 2008 г., а также уведомление об отказе от использования права на освобождение начиная с 1 марта 2008 г.

Обратите внимание на необходимость обязательного представления в налоговые органы указанных выше документов.

Если налогоплательщик, пользовавшийся освобождением в течение 12 месяцев, не представит в налоговые органы указанные документы либо представит документы, содержащие недостоверные сведения, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм пеней и штрафов (п. 5 ст. 145 НК РФ).

В результате простая "забывчивость" может обернуться для налогоплательщика не только взысканием суммы НДС (за весь период использования освобождения) и пени, но и штрафными санкциями по ст. ст. 119, 122 и 126 НК РФ. При этом, как показывает практика, налоговые органы в таких ситуациях применяют п. 5 ст. 145 НК РФ совершенно формально, не вникая в то, были на самом деле нарушены условия использования освобождения или нет.

Анализ арбитражной практики показывает, что суды в этом вопросе не столь формальны. Во многих случаях они принимают решения, основываясь на том, нарушил налогоплательщик условия использования освобождения или нет. Если условия нарушены не были, то требования налоговых органов о взыскании налоговых санкций признаются неправомерными (см., например, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 17.03.2004 N A11-5883/2003-K2-E-2304, Поволжского округа от 26.10.2004 N A55-5840/04-30, Уральского округа от 14.09.2004 N Ф09-3764/04-AK).

Но есть и противоположные решения, подтверждающие правомерность взыскания налоговых санкций (см. Постановления ФАС Центрального округа от 27.06.2006 N A14-20366-05/900/28 и от 12.01.2005 N A62-2902/2004, Западно-Сибирского округа от 18.08.2004 N Ф04-5929/2004(A70-4080-34), Северо-Западного округа от 20.09.2004 N A26-2597/04-25).

Кроме того, арбитражная практика последних лет показывает, что, по мнению судей, указанные выше негативные последствия (взыскание налога, пени и штрафа) наступают только в том случае, если организация (предприниматель) вообще не представит в налоговый орган документы, предусмотренные ст. 145 НК РФ.

Если же документы будут представлены, но с нарушением установленного в ст. 145 НК РФ срока, то оснований для восстановления налога и взыскания пеней и штрафов у налоговых органов нет. Конечно, если из документов следует, что в течение срока освобождения все условия, предусмотренные ст. 145 НК РФ, были выполнены (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 05.06.2006 N Ф04-2593/2006(22276-A67-31), Поволжского округа от 28.07.2006 N A12-33504/05, Северо-Западного округа от 10.09.2007 N A66-1868/2007, Уральского округа от 02.04.2007 N Ф09-2206/07-C2).

\* \* \*



В период использования освобождения налогоплательщик может перейти с общего режима на упрощенную систему налогообложения. Имейте в виду: переход на "упрощенку" не освобождает организацию (предпринимателя) от представления документов, подтверждающих, что в период использования освобождения все условия, установленные ст. 145 НК РФ, были соблюдены.

В противном случае (если документы не будут представлены) у налогового органа будут все основания для взыскания НДС за весь период использования освобождения, а также пеней и штрафа (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.04.2007 N Ф04-1465/2007(32495-А03-14)).

Пример 1.11. Организация получила освобождение от уплаты НДС с 1 марта 2007 г. на период до 29 февраля 2008 г. С 1 января 2008 г. организация в установленном порядке перешла на упрощенную систему налогообложения.

В данной ситуации организация обязана в срок не позднее 20 марта 2008 г. представить в налоговый орган документы, подтверждающие, что в течение периода использования освобождения (с 1 марта 2007 г. по 1 января 2008 г.) все необходимые условия были соблюдены.

### 1.3. Лица, не являющиеся плательщиками НДС

Плательщиками НДС не являются:

- 1) физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей;
- 2) организации и предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения в соответствии с гл. 26.2 НК РФ;
- 3) организации и индивидуальные предприниматели в отношении тех видов деятельности, по которым они переведены на уплату ЕНВД в соответствии с гл. 26.3 НК РФ;
- 4) организации и предприниматели, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) в соответствии с гл. 26.1 НК РФ.

Лица, не являющиеся плательщиками НДС, не вправе требовать от своих покупателей уплаты сумм налога при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг). Они не должны указывать сумму НДС в договорах, первичных документах.

Лица, не являющиеся плательщиками НДС, не обязаны также составлять счета-фактуры при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг).

#### 1.3.1. Случаи уплаты НДС лицами, не являющимися плательщиками НДС

##### 1.3.1.1. Выставление счета-фактуры с выделенной суммой НДС

Внимание! Важная информация! Если организация (предприниматель), не являющаяся налогоплательщиком, выставит в адрес покупателя счет-фактуру с выделенной в нем суммой НДС, то вся сумма налога, указанная в этом счете, должна быть перечислена этой организацией (предпринимателем) в бюджет.

Такое требование содержится в пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ. При этом у названных лиц суммы налога, уплаченные поставщикам при приобретении товаров (работ, услуг), к вычету не принимаются (п. 2 ст. 170 НК РФ).

Кроме того, налоговые органы настаивают на том, что по итогам соответствующего налогового периода организации (предпринимателю) необходимо сдать в налоговый орган Декларацию по НДС, в которой следует отразить сумму НДС, указанную во всех выставленных в течение этого периода счетах-фактурах.

Декларация в этом случае подается в сокращенном объеме (только титульный лист и разд. 1) в срок до 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (кварталом) (Письма ФНС России от 05.12.2007 N ШТ-6-03/939@, Минфина России от 23.10.2007 N 03-07-17/09).

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Какие санкции может применить налоговый орган, если в результате проверки будет обнаружено, что выделенные в счетах-фактурах суммы НДС в бюджет не уплачены?

Налоговый орган, без сомнения, взыщет с провинившейся организации (предпринимателя) всю неуплаченную сумму НДС, а также пени за несвоевременную уплату налога. Кроме того,

налоговый орган, скорее всего, оштрафует эту организацию (предпринимателя) по ст. ст. 122 НК РФ (за неуплату налога) и 119 НК РФ (за непредставление Декларации по НДС).

В этой связи отметим, что правомерность таких действий в последнее время с успехом оспаривается налогоплательщиками в судах. Судьи, соглашаясь с правомерностью взыскания самой суммы НДС, отказывают налоговым органам во взыскании штрафов. Мотивируются такие решения тем, что штраф по ст. ст. 119 и 122 НК РФ взыскивается только с налогоплательщиков соответствующего налога (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 14.11.2006 N 7623/06).

В основном рассматриваемая проблема возникает у лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения, которые зачастую выставляют своим покупателям счета-фактуры с выделением НДС. В этом случае в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ на них возлагается обязанность уплатить всю выделенную в счетах-фактурах сумму НДС в бюджет. Но эта обязанность не делает их налогоплательщиками НДС. Поэтому у налоговых органов нет оснований взыскивать с них штрафы за неуплату НДС и непредставление Декларации по НДС (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 08.05.2007 N A11-4838/2006-K2-22/434, от 04.09.2007 N A82-16957/2006-20, Восточно-Сибирского округа от 27.08.2007 N A33-1023/07-Ф02-5665/07, Дальневосточного округа от 07.03.2007 N Ф03-А73/07-2/188, Западно-Сибирского округа от 25.09.2007 N Ф04-6506/2007(38385-А45-31), Поволжского округа от 06.02.2007 N А65-10356/2006-СА2-11, Северо-Кавказского округа от 24.04.2007 N Ф08-824/2007-344А, Уральского округа от 16.07.2007 N Ф09-5289/07-СЗ).

Аналогичными доводами судьи пользуются, признавая неправомерным взыскание с "упрощенцев" и пеней за несвоевременное перечисление сумм НДС в бюджет (см., например, Постановление Дальневосточного округа от 07.03.2007 N Ф03-А73/07-2/188).

Внимание! Важное судебное решение! В 2007 г. ВАС РФ подтвердил, что у лиц, не являющихся плательщиками НДС, отсутствует обязанность представлять в налоговые органы Декларации по НДС (Определение ВАС РФ от 01.08.2007 N 4544/07).

Если лицо (в данном случае - "упрощенец") выставило покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС, то вся эта сумма должна быть уплачена в бюджет. Однако обязанность по перечислению налога в бюджет, установленная п. 5 ст. 173 НК РФ, не делает из "упрощенца" полноценного плательщика НДС, т.е. у него не возникает никаких иных обязанностей, возлагаемых на плательщиков НДС гл. 21 НК РФ. Поэтому, уплатив выделенный в счетах-фактурах налог в бюджет, "упрощенец" не должен представлять в налоговый орган Декларацию по НДС. А налоговый орган в свою очередь не имеет права штрафовать "упрощенца" за непредставление такой декларации.

\* \* \*

Есть еще один момент, который нужно учитывать лицам, применяющим упрощенную систему налогообложения.

Выделенный в выставленных счетах-фактурах НДС необходимо в полном объеме заплатить в бюджет. Но при этом уплаченный в бюджет НДС не будет уменьшать сумму выручки, включаемую в доход в целях исчисления единого налога. Эту позицию не раз высказывали представители Минфина России и налоговых органов (см., например, Письма Минфина России от 07.09.2007 N 03-04-06-02/188, от 31.01.2006 N 03-11-04/2/21, от 29.10.2004 N 03-03-02-04/1/41). То есть, по мнению налоговиков, суммы НДС, полученные от покупателей и уплаченные в полном объеме в бюджет, необходимо включить в налоговую базу по единому налогу и заплатить с них единый налог.

Свое право уменьшить налоговую базу по единому налогу на сумму НДС, уплаченную в бюджет в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ, "упрощенцам" приходится отстаивать в судах. Отметим, что судьи в таких спорах, как правило, принимают сторону "упрощенцев" (см., например, Постановления ФАС Поволжского округа от 17.08.2006 N А65-6256/2006, Уральского округа от 16.02.2006 N Ф09-563/06-С2).

#### 1.3.1.2. Участие в договоре простого товарищества (договоре доверительного управления имуществом)

Организация (предприниматель), применяющая упрощенную систему налогообложения, в общем случае, не является плательщиком НДС.

Однако это не касается ситуации, когда "упрощенец" является участником простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Порядок уплаты НДС при совершении операций в рамках простого товарищества установлен ст. 174.1 НК РФ.

Данная статья возлагает на участника простого товарищества (договора о совместной деятельности), ведущего общие дела, обязанности плательщика НДС при совершении операций в соответствии с договором простого товарищества. То есть при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав в рамках договора простого товарищества такой участник обязан выставить покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС и в установленном порядке внести ее в бюджет. При этом у него возникает также право на вычет сумм налога (при наличии раздельного учета по операциям простого товарищества и по иной деятельности).

Налоговики всегда считали, что ст. 174.1 НК РФ распространяется на всех налогоплательщиков, независимо от применяемого ими налогового режима, в том числе и на лиц, применяющих УСН (см. Письма Минфина России от 22.12.2006 N 03-11-05/282 и от 26.03.2007 N 03-07-11/70).

Однако до 1 января 2008 г. данная позиция была более чем спорной, ведь ст. 174.1 НК РФ входит в гл. 21 НК РФ, следовательно, ее нормы распространяются только на лиц, являющихся плательщиками НДС. "Упрощенцы" же по общему правилу гл. 26.2 НК РФ таковыми не являются.

С 1 января 2008 г. для требований налоговых органов, увы, появились законные основания. Согласно новой редакции п. 2 ст. 346.11 НК РФ, действующей с 1 января 2008 г., нормы ст. 174.1 НК РФ распространяются и на лиц, применяющих УСН. Соответствующая поправка внесена в п. 2 ст. 346.11 НК РФ Федеральным законом от 17.05.2007 N 85-ФЗ.

Аналогичная ситуация возникает в том случае, если "упрощенец" становится участником договора доверительного управления имуществом.

Порядок уплаты налога в рамках такого договора определен все той же ст. 174.1 НК РФ, которая, как мы сказали выше, распространяется, в том числе, и на "упрощенцев".

При совершении операций в соответствии с договором доверительного управления имуществом обязанности налогоплательщика, установленные гл. 21 НК РФ, возлагаются на доверительного управляющего (п. 1 ст. 174.1 НК РФ). Он обязан уплачивать НДС со всех операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, признаваемых объектом налогообложения, выставлять покупателям счета-фактуры. Он же может пользоваться вычетами.

При этом, по мнению Минфина России (Письмо Минфина России от 07.12.2006 N 03-04-11/235), доверительный управляющий обязан исчислять и уплачивать НДС независимо от того, является он сам налогоплательщиком или нет (например, применяет УСН).

Также для целей исчисления НДС не имеет значения статус учредителя управления. Так, в Письме Минфина России от 18.12.2006 N 03-04-14/27 указано, что доверительный управляющий, осуществляющий в рамках договора доверительного управления имуществом операции по реализации услуг по аренде недвижимого имущества, принадлежащего физическому лицу, обязан предъявить к оплате арендатору имущества сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную исходя из суммы арендной платы.

#### 1.3.1.3. Выполнение обязанностей налогового агента по НДС

Главой 21 НК РФ предусмотрены ситуации, когда НДС в бюджет уплачивается не самими налогоплательщиками, а налоговыми агентами.

При этом возникновение у лица обязанностей налогового агента по НДС не обусловлено наличием у него статуса плательщика данного налога. Поэтому налоговыми агентами по НДС признаются в том числе и лица, не являющиеся плательщиками НДС.

В соответствии со ст. 161 НК РФ налоговым агентом по НДС признается лицо, которое:

- 1) на территории РФ приобретает товары (работы, услуги) у иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах;
  - 2) арендует государственное имущество у органа государственной власти и управления (органа местного самоуправления);
  - 3) реализует на территории РФ конфискованное имущество, бесхозные ценности, клады;
  - 4) выступая в роли посредника, участвующего в расчетах, реализует на территории РФ товары иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;
  - 5) являясь судовладельцем, совершает операции, указанные в п. 6 ст. 161 НК РФ.
- Подробно порядок исчисления и уплаты НДС налоговыми агентами рассмотрен в гл. 2.

#### 1.3.2. Восстановление "входного" НДС при переходе на специальные налоговые режимы

Суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым лицами, не являющимися плательщиками НДС, относятся на увеличение стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) (пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ).

В течение ряда лет не урегулированным оставался вопрос о необходимости восстановления "входного" НДС при переходе с общей системы налогообложения на специальный налоговый режим. Нужно ли в этом случае восстанавливать суммы "входного" НДС, относящиеся к имуществу, числящемуся на балансе на момент перехода?

До 1 января 2006 г. однозначный ответ на этот вопрос был дан в Налоговом кодексе только для тех лиц, которые переходят на уплату ЕСХН. Для этих налогоплательщиков еще в 2004 г. в ст. 346.3 НК РФ была внесена специальная норма (п. 8), согласно которой суммы НДС, принятые к вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, при переходе на уплату ЕСХН восстановлению (уплате в бюджет) не подлежат.

Что касается тех, кто переходит на упрощенную систему или на уплату ЕНВД, то определенность для них наступила только в 2006 г.

С 1 января 2006 г. в гл. 21 НК РФ появилась норма (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ), обязывающая при переходе на упрощенную систему налогообложения или на уплату ЕНВД восстанавливать "входной" НДС, относящийся к тем товарам (работам, услугам), имущественным правам, которые не были использованы до перехода.

Восстанавливать НДС нужно и в отношении основных средств и нематериальных активов. В этом случае восстановлению подлежит сумма налога, пропорциональная остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Восстанавливать налог нужно в налоговом периоде, предшествующем переходу на УСН или ЕНВД.

Восстановленная сумма налога не увеличивает стоимость соответствующих товаров (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов, а включается в состав прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ (учитывается в расходах при исчислении налога на прибыль) <\*>.

<\*> Отметим, что восстановленный НДС можно учесть в расходах в целях налогообложения прибыли только в случае перехода на УСН. Если же налог восстанавливается в связи с переходом на ЕНВД, то в расходах в целях налогообложения прибыли восстановленную сумму НДС учесть нельзя (п. 9 ст. 274 НК РФ не позволяет учесть в составе расходов суммы, относящиеся к деятельности, переведенной на ЕНВД).

Пример 1.12. Организация "ВКМ" с 1 января 2008 г. перешла с общего режима налогообложения на УСН.

По состоянию на 1 января 2008 г. по данным бухгалтерского учета выявлены следующие остатки:

Счет 01 "Основные средства" - 500 000 руб.

Счет 02 "Амортизация основных средств" - 380 000 руб.

Счет 10 "Материалы" - 18 000 руб.

Счет 41 "Товары" - 300 000 руб.

Бухгалтер организации должен проверить, был ли предъявлен к вычету "входной" НДС, относящийся к указанным основным средствам, материалам и товарам.

Если был, то его нужно восстановить в декабре 2007 г.

По основным средствам сумма НДС, подлежащая восстановлению, определяется исходя из их остаточной стоимости на дату перехода на УСН. Если предположить, что все основные средства были приобретены с 18-процентным НДС, то сумма НДС к восстановлению рассчитывается следующим образом:

$(500\,000 \text{ руб.} - 380\,000 \text{ руб.}) \times 0,18 = 21\,600 \text{ руб.}$

По товарам и материалам НДС восстанавливается в полной сумме:

$(18\,000 \text{ руб.} + 300\,000 \text{ руб.}) \times 0,18 = 57\,240 \text{ руб.}$

Таким образом, в декабре 2007 г. бухгалтер организации "ВКМ" должен сделать следующие проводки:

Д-т счета 68    К-т счета 19 - 78 840 руб. - сторно на сумму НДС,

подлежащую восстановлению;

Д-т счета 91 К-т счета 19 - 78 840 руб. - восстановленный налог отнесен в состав прочих расходов.

Сумма восстановленного налога отражается в книге продаж организации "ВКМ" за декабрь 2007 г. и включается в Декларацию по НДС за декабрь (IV квартал) 2007 г.

Тем, кто перешел на УСН или ЕНВД до 1 января 2006 г. нужно иметь в виду, что изложенные выше правила восстановления НДС появились в п. 3 ст. 170 НК РФ только 1 января 2006 г.

В тексте гл. 21 НК РФ в том виде, в котором она действовала до 1 января 2006 г., не было норм, обязывающих налогоплательщиков восстанавливать НДС при переходе на специальные налоговые режимы.

Этот вывод подтверждается многочисленной судебной практикой. Его не раз озвучивал в своих решениях и постановлениях ВАС РФ (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 30.03.2004 N 15511/03, от 22.06.2004 N 2565/04, от 26.10.2004 N 15703/03).

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Очевидно, что после появления в гл. 21 НК РФ новых правил возник вопрос: нужно ли было восстанавливать НДС, если организация (предприниматель) перешла на УСН или ЕНВД с 1 января 2006 г.?

На наш взгляд, нет.

Ведь руководствуясь новыми правилами, восстанавливать налог нужно было в этом случае в декабре 2005 г., а в декабре новые правила еще не действовали. Это подтверждает и ВАС РФ (см. Определение ВАС РФ от 16.05.2007 N 2785/07).

Однако учтите, что эту точку зрения, скорее всего, придется отстаивать в судебном порядке.

Ведь и налоговые органы, и Минфин России всегда (и в 2005 г., и в 2004, и еще раньше) настаивали на необходимости такого восстановления (см., например, Письма Минфина России от 28.12.2005 N 03-11-04/2/163, ФНС России от 24.11.2004 N 03-1-08/2367/45@).

\* \* \*

При переходе на УСН на этот специальный налоговый режим переводится вся деятельность организации. Поэтому определить перечень имущества, по которому следует восстанавливать "входной" НДС, достаточно просто. Нужно взять остатки по бухгалтерскому балансу на дату перехода и проверить, по какому имуществу был заявлен вычет в момент приобретения, а по какому - нет.

Если вычет был использован, то НДС нужно восстановить. Если "входной" НДС к вычету не предъявлялся, то и восстанавливать ничего не надо.

При переходе с общего режима налогообложения на уплату ЕНВД ситуация с восстановлением НДС значительно усложняется. Ведь на этот специальный налоговый режим переводится не вся организация, а только отдельные виды деятельности. Все, что под ЕНВД не подпадает, остается на общем режиме налогообложения.

Поэтому для того, чтобы определить перечень имущества, по которому следует восстановить НДС, бухгалтеру нужно провести определенную работу. На момент перехода на ЕНВД необходимо все имущество разделить на три части:

- 1) имущество, которое будет целиком использоваться в деятельности, переведенной на ЕНВД;
- 2) имущество, которое целиком будет использоваться в деятельности, облагаемой налогами по общему режиму;
- 3) имущество, которое будет использоваться частично в деятельности, облагаемой ЕНВД, частично в деятельности, оставшейся на общем режиме.

Нужно понимать, что под пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ подпадает только то имущество, которое целиком будет использоваться в деятельности, переведенной на ЕНВД. Соответственно, только по этому имуществу необходимо в последнем налоговом периоде перед переходом на ЕНВД восстановить ранее предъявленный к вычету НДС и уплатить его в бюджет.

По имуществу, которое целиком будет продолжать использоваться в деятельности, облагаемой налогами по общему режиму, никакого восстановления вообще делать не надо.

Что касается третьей категории имущества (имущество, которое будет использоваться и в деятельности, переведенной на ЕНВД, и в деятельности, облагаемой НДС), то, по разъяснению ФНС России (Письмо от 02.05.2006 N ШТ-6-03/462@), восстанавливать налог по этому имуществу нужно в первом налоговом периоде после перехода на ЕНВД. При этом сумма налога к восстановлению рассчитывается пропорционально доле выручки от деятельности, переведенной на ЕНВД, в общем объеме выручки организации за соответствующий налоговый период.

Пример 1.13. Организация "ВКМ", занимающаяся розничной и оптовой торговлей, с 1 апреля 2008 г. перешла в части розничной торговли на ЕНВД.

По состоянию на 1 апреля 2008 г. на балансе организации числятся 2 автомобиля, один из которых целиком обслуживает розничную торговлю, а второй используется для перевозки товаров как в рознице, так и в опте.

Оба автомобиля были приобретены в 2005 г. по цене 236 000 руб. за автомобиль (в том числе НДС - 36 000 руб.). Сумма "входного" НДС была предъявлена к вычету в момент принятия автомобилей к учету (в 2005 г.).

По состоянию на 1 апреля 2008 г. по данным бухгалтерского учета остаточная каждого автомобиля - 60 000 руб.

По тому автомобилю, который целиком используется в розничной торговле, налог необходимо восстановить в марте 2008 г. Рассчитаем сумму НДС к восстановлению:  $60\,000 \times 0,18 = 10\,800$  руб.

В марте в бухгалтерском учете организации должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т счета 68    К-т счета 19 - 10 800 руб. - сторно на сумму НДС,

подлежащую восстановлению;

Д-т счета 91 К-т счета 19 - 10 800 руб. - восстановленный налог отнесен в состав прочих расходов. Эта сумма в составе расходов в целях налогообложения прибыли не учитывается (см. сноску на с. 39).

Сумма восстановленного налога отражается в книге продаж организации за март 2008 г. и включается в Декларацию по НДС за I квартал 2008 г.

По второму автомобилю, который используется как в розничной, так и в оптовой торговле, налог необходимо восстановить во II квартале 2008 г. Для определения суммы НДС, подлежащей восстановлению, нам необходимы данные о выручке организации за II квартал 2008 г. Предположим, что общая сумма выручки организации за составила 2 000 000 руб. (без НДС), в том числе выручка по розничной торговле - 1 000 000 руб. Таким образом, доля выручки от розничной торговли в общем объеме выручки организации составила 50%.

Рассчитаем сумму "входного" НДС по второму автомобилю, которая подлежит восстановлению во II квартале 2008 г.:  $60\,000 \times 0,18 \times 0,5 = 5400$  руб.

В июне 2008 г. в бухгалтерском учете организации должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т счета 68    К-т счета 19 - 5400 руб. - сторно на сумму НДС,

подлежащую восстановлению;

Д-т счета 91 К-т счета 19 - 5400 руб. - восстановленный налог отнесен в состав прочих расходов. Эта сумма в целях налогообложения прибыли не учитывается (см. сноску на с. 39).

Сумма восстановленного налога отражается в книге продаж организации за июнь 2008 г. и включается в Декларацию по НДС за II квартал 2008 г.

### 1.3.3. Раздельный учет "входного" НДС при совмещении общего режима и ЕНВД

Для налогоплательщиков, совмещающих общий режим налогообложения и ЕНВД, порядок учета сумм "входного" НДС регулируется п. 4 ст. 170 НК РФ.

Такие налогоплательщики должны вести раздельный учет затрат и сумм "входного" НДС в разрезе видов деятельности, подпадающих под ЕНВД, и иных видов деятельности, облагаемых налогами (в том числе НДС) в общеустановленном порядке.

Суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым в деятельности, облагаемой ЕНВД, к вычету не принимаются, а подлежат включению в стоимость указанных товаров (работ, услуг).

Суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС, принимаются к вычету в общеустановленном порядке.

Если же приобретенные товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, используются как в деятельности, облагаемой по вмененному доходу, так и в деятельности, облагаемой НДС, то суммы "входного" НДС принимаются к вычету либо учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) в той пропорции, в которой эти товары (работы, услуги) используются в деятельности, облагаемой НДС, и в деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход. Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются НДС (единым налогом на вмененный доход), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

Внимание! Важная информация! В п. 4 ст. 170 НК РФ не уточняется порядок определения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг): с учетом НДС или без.

По мнению налоговых органов, для расчета пропорции следует принимать показатель выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, что обеспечит сопоставимость

используемых показателей в части деятельности, облагаемой НДС, и деятельности, не облагаемой этим налогом (Письмо МНС России от 19.01.2004 N 03-1-08/111/18).

Отметим, что в самом НК РФ такого требования нет, однако включение НДС в сумму выручки при расчете пропорции в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ практически неизбежно приведет налогоплательщика в суд.

Арбитражная практика по этому вопросу неоднозначна. ФАС Волго-Вятского округа, например, при рассмотрении подобного спора целиком поддержал налогоплательщиков (см. Постановление от 23.12.2005 N A79-4355/2005). В то же время ФАС Западно-Сибирского округа посчитал, что п. 4 ст. 170 НК РФ не содержит требования об исключении НДС из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) при расчете пропорции, и принял решение в пользу налогоплательщика (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 07.12.2006 N Ф04-8102/2006(29102-A27-31)).

Таким образом, тем, кто стремится избегать споров с налоговыми органами, нужно считать пропорцию исходя из показателей выручки, не включающих в себя суммы НДС.

Пример 1.14. Фирма "ВКМ" занимается оптово-розничной торговлей. В части розничной торговли фирма переведена на уплату ЕНВД, в части оптовой торговли - уплачивает налоги по общей системе налогообложения. По НДС налоговый период - квартал <\*>.

<\*> С 1 января 2008 г. налоговый период по НДС для всех налогоплательщиков равен кварталу (см. подробнее с. 387).

Фирма имеет два склада: оптовый склад, с которого осуществляется реализация товаров оптом, и розничный склад при магазине, через который осуществляется розничная торговля.

В I квартале 2008 г. стоимость коммунальных услуг, предъявленная фирме, составила:

Месяц	Оптовый склад, руб.	Розничный склад, руб.	Магазин, руб.	Всего, руб.
Январь	35 400 (в т.ч. НДС - 5400)	11 800 (в т.ч. НДС - 1800)	11 800 (в т.ч. НДС - 1800)	59 000 (в т.ч. НДС - 9000)
Февраль	47 200 (в т.ч. НДС - 7200)	11 800 (в т.ч. НДС - 1800)	11 800 (в т.ч. НДС - 1800)	70 800 (в т.ч. НДС - 10 800)
Март	47 200 (в т.ч. НДС - 7200)	17 700 (в т.ч. НДС - 1800)	11 800 (в т.ч. НДС - 1800)	76 700 (в т.ч. НДС - 11 700)
Итого	129 800 (в т.ч. НДС - 19 800)	41 300 (в т.ч. НДС - 6300)	35 400 (в т.ч. НДС - 5400)	206 500 (в т.ч. НДС - 31 500)

В рассматриваемой ситуации в I квартале 2008 г. фирма имеет право предъявить к вычету сумму НДС по коммунальным услугам, приходящимся на оптовый склад, в размере 19 800 руб. (5400 + 7200 + 7200).

Сумма НДС по коммунальным услугам, приходящимся на розничный склад и магазин, к вычету не принимается, а учитывается в стоимости коммунальных услуг.

В бухгалтерском учете фирмы должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т счета 44/Опт К-т счета 60 - 110 000 руб. - отражена стоимость коммунальных услуг в части оптового склада (без НДС);

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 19 800 руб. - отражен НДС по коммунальным услугам в части оптового склада;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 19 800 руб. - сумма "входного" НДС по коммунальным услугам в части оптового склада предъявлена к вычету.

Д-т счета 44/Розница К-т счета 60 - 76 700 руб. - отражена стоимость коммунальных услуг в части розничного склада и магазина (с учетом НДС).

Пример 1.15. В условиях предыдущего примера предположим, что фирма имеет один склад, с которого товар отгружается и оптовикам, и в магазин, через который осуществляется розничная торговля.

Стоимость коммунальных услуг в I квартале 2008 г. составила:

Месяц	Склад, руб.	Магазин, руб.	Всего, руб.
-------	-------------	---------------	-------------

Январь	47 200 (в т.ч. НДС - 7200)	11 800 (в т.ч. НДС - 1800)	59 000 (в т.ч. НДС - 9000)
Февраль	59 000 (в т.ч. НДС - 9000)	11 800 (в т.ч. НДС - 1800)	70 800 (в т.ч. НДС - 10 800)
Март	64 900 (в т.ч. НДС - 9900)	11 800 (в т.ч. НДС - 1800)	76 700 (в т.ч. НДС - 11 700)
Итого	171 100 (в т.ч. НДС - 26 100)	35 400 (в т.ч. НДС - 5400)	206 500 (в т.ч. НДС - 31 500)

Поскольку склад используется при осуществлении как оптовой, так и розничной торговли, сумму "входного" НДС по коммунальным услугам, приходящимся на склад, в размере 26 100 руб. следует распределить между видами деятельности (опт и розница) пропорционально стоимости отгруженных товаров.

Сумма "входного" НДС по коммунальным услугам в части помещения магазина в размере 5400 руб. между видами деятельности не распределяется, а в полном объеме учитывается в стоимости коммунальных услуг.

Предположим, что общая стоимость отгруженных фирмой за I квартал товаров составила 2 000 000 руб. без учета НДС. Из этой суммы стоимость товаров:

- отгруженных оптом - 1 400 000 руб., что составляет 70% общей стоимости отгруженных товаров;

- реализованных в розницу - 600 000 руб., что составляет 30% общей стоимости отгруженных товаров.

Сумма "входного" НДС по коммунальным услугам в части склада делится между видами деятельности в пропорции 70% (опт) на 30% (розница). Соответственно, 18 270 руб. (26 100 x 0,7) могут быть предъявлены к вычету, а 7830 руб. (26 100 x 0,3) должны быть учтены в стоимости коммунальных услуг.

В учете фирмы в I квартале должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т счета 44 К-т счета 60 - 145 000 руб. - отражена стоимость коммунальных услуг в части склада (без НДС) <\*>;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 26 100 руб. - НДС по коммунальным услугам в части склада;

Д-т счета 44/Розница К-т счета 60 - 35 400 руб. - отражена стоимость коммунальных услуг в части магазина (вместе с НДС);

Д-т счета 44/Розница К-т счета 19 - 7830 руб. - сумма "входного" НДС по коммунальным услугам, приходящаяся на розницу, включена в стоимость услуг (на основании отдельного расчета);

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 18 270 руб. - сумма "входного" НДС по коммунальным услугам, приходящаяся на опт, предъявлена к вычету (на основании отдельного расчета).

<\*> Стоимость самих услуг в бухгалтерском учете распределяется между видами деятельности (субсчета 44/Опт и 44/Розница) в соответствии с учетной политикой организации. Для целей налогообложения прибыли порядок распределения расходов организаций, перешедших на уплату единого налога на вмененный доход, определен в п. 9 ст. 274 НК РФ.

В последнем абзаце п. 4 ст. 170 НК РФ указано, что налогоплательщик имеет право не вести раздельный учет "входного" НДС в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство.

При этом все суммы "входного" НДС, предъявленные таким налогоплательщикам в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в общеустановленном порядке.

Обратите внимание! По мнению Минфина России, норма, зафиксированная в последнем абзаце п. 4 ст. 170 НК РФ, не распространяется на ситуацию, когда организация ведет раздельный учет "входного" НДС в связи с тем, что часть ее деятельности переведена на ЕНВД (Письмо Минфина России от 08.07.2005 N 03-04-11/143).

То есть налоговики считают, что при совмещении общего режима налогообложения и ЕНВД налогоплательщик должен вести раздельный учет "входного" НДС, независимо от того, какова доля "вмененной" деятельности (даже если она ничтожна).

Однако, на наш взгляд, такая позиция не подкреплена нормами закона. В п. 4 ст. 170 НК РФ четко указано, что порядок ведения раздельного учета, закрепленный в этом пункте, распространяется в том числе и на лиц, совмещающих общий режим и ЕНВД. Никаких исключений в отношении последнего абзаца в п. 4 ст. 170 НК РФ нет, что подтверждает и арбитражная практика (см., например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 07.12.2007 N A05-5928/2007, Западно-Сибирского округа от 29.11.2006 N Ф04-7155/2006(27733-A75-41)).



Более подробно вопросы организации раздельного учета "входного" НДС рассмотрены в подразд. 8.5.

## **Глава 2. НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ**

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ (ст. 24 НК РФ).

Налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства;
- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;
- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

### **2.1. Кто признается налоговым агентом по НДС**

В соответствии со ст. 161 НК РФ налоговым агентом по НДС признается лицо, которое:

- 1) на территории РФ приобретает товары (работы, услуги) у иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах;
- 2) арендует государственное имущество у органа государственной власти и управления (органа местного самоуправления);
- 3) реализует на территории РФ конфискованное имущество, бесхозные ценности, клады;
- 4) выступая в роли посредника, участвующего в расчетах, реализует на территории РФ товары иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;
- 5) являясь судовладельцем, совершает операции, указанные в п. 6 ст. 161 НК РФ.

Внимание! Важная информация! Возникновение у лица обязанностей налогового агента по НДС не обусловлено наличием у него статуса плательщика данного налога. Поэтому налоговыми агентами по НДС признаются в том числе и лица, не являющиеся плательщиками НДС или освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика.

При исполнении обязанностей налогового агента по основаниям, перечисленным выше в п. п. 1, 2 и 5, налоговый агент должен удержать налог из доходов, выплачиваемых налогоплательщику, и перечислить его в бюджет.

При этом если налоговый агент является плательщиком НДС, то он получает право на вычет суммы НДС, удержанной из доходов налогоплательщиков и уплаченной им в бюджет (при условии, что приобретенные им товары (работы, услуги) используются в деятельности, облагаемой НДС).

Лица, признаваемые налоговыми агентами по основаниям, перечисленным выше в п. п. 3 и 4, должны накручивать НДС на стоимость реализуемых товаров и уплачивать его в бюджет в общеустановленном порядке (либо в момент получения аванса от покупателя, либо в момент отгрузки товаров, в зависимости от того, что произошло раньше) (п. 15 ст. 167 НК РФ).

При этом суммы НДС, уплаченные налоговым агентом в бюджет, к вычету у него не принимаются. При реализации товаров конечным покупателям налоговый агент выписывает им счета-фактуры, в которых указывает сумму НДС, начисленную на стоимость реализуемых товаров. На основании этих счетов-фактур вычетами пользуются покупатели товаров.

\* \* \*

Уплата суммы налога в бюджет осуществляется налоговым агентом по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 НК РФ) не позднее 20-го числа месяца, следующего за тем кварталом, в котором возникло соответствующее обязательство перед бюджетом.

В указанный выше срок налоговый агент представляет в налоговый орган Декларацию по НДС, заполняя в ней разд. 2.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Если налоговый агент является плательщиком НДС, то вполне может возникнуть ситуация, когда по итогам налогового периода у него как у налогового агента возникла обязанность уплатить НДС в бюджет, но при этом по его лицевому счету налогоплательщика имеется переплата по НДС. Можно ли зачесть эту переплату в счет уплаты налога, подлежащего перечислению в рамках исполнения обязанностей налогового агента?

Налоговые органы считают, что нет.

Например, организация - плательщик НДС имеет переплату по НДС. При этом у нее возникает обязанность уплатить в бюджет НДС в связи с арендой государственного имущества. В Письме УМНС России по г. Москве от 27.08.2003 N 20-08/46737 указано, что организация в такой ситуации не имеет права зачесть имеющуюся переплату в счет уплаты НДС, подлежащего перечислению в бюджет в рамках исполнения обязанностей налогового агента. Эта сумма НДС должна быть в полном объеме перечислена в бюджет.

Аналогичные разъяснения можно найти в частных ответах чиновников на запросы налогоплательщиков.

Однако арбитражные суды смотрят на эту проблему иначе.

Так, ФАС Уральского округа, рассматривая подобную ситуацию, пришел к выводу, что положения ст. 78 НК РФ позволяют зачесть переплату по НДС, возникшую у налогоплательщика, в счет уплаты этого же налога, которая производится этим налогоплательщиком при исполнении обязанностей налогового агента (см. Постановление от 27.08.2007 N Ф09-6967/07-С2). Причем правомерность этого решения подтверждена Высшим Арбитражным Судом РФ (Определение от 20.12.2007 N 17039/07).

Аналогичное решение принял ФАС Дальневосточного округа, признав, что если одно и то же лицо является и налоговым агентом, и налогоплательщиком, то ст. 78 НК РФ позволяет зачесть переплату по НДС, образовавшуюся как у налогоплательщика, в счет погашения задолженности как налогового агента и наоборот (Постановление от 23.11.2005 N Ф03-А59/05-2/3358).

Подобные решения можно найти и в практике ФАС других округов (см., например, Постановления ФАС Поволжского округа от 10.04.2007 N А72-8186/2006, Северо-Кавказского округа от 26.04.2007 N Ф08-2139/2007-897А, Центрального округа от 10.07.2007 N А09-7334/06-24).

\* \* \*

Обратите внимание! Для тех лиц, которые признаются налоговыми агентами в связи с приобретением товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, предусмотрен особый порядок уплаты НДС.

Налог в этом случае должен быть перечислен в бюджет одновременно с суммой, перечисляемой иностранному партнеру. В соответствии с п. 4 ст. 174 НК РФ налоговый агент должен сдавать в банк сразу две платежки: одну - на перечисление денег иностранному лицу, вторую - на перечисление удержанной из доходов иностранного лица суммы НДС в бюджет.

Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу иностранного контрагента, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.

## 2.2. Исполнение обязанностей налогового агента при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранных лиц

Если организация (предприниматель) приобретает товары (работы, услуги) у иностранного лица, то у нее могут возникнуть обязанности налогового агента по НДС, т.е. на нее может быть возложена обязанность удержать из сумм, выплачиваемых иностранному лицу, НДС и перечислить его в бюджет.

Обязанности налогового агента по НДС возникают у организации (предпринимателя) при соблюдении одновременно следующих условий:

- иностранный налогоплательщик - продавец не состоит на учете в налоговом органе на территории РФ;
- местом реализации <\*> товаров (работ, услуг), приобретенных у иностранного налогоплательщика, признается территория РФ.

-----  
<\*> Подробно вопросы, связанные с порядком определения места реализации товаров (работ, услуг), рассмотрены в подразд. 3.3.

Пример 2.1. Между российской организацией (заказчик) и украинской фирмой (исполнитель), не состоящей на налоговом учете в РФ, заключен договор на оказание услуг по обучению специалистов российской организации.

Вариант 1. Обучение проводится на территории РФ.

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации услуг признается территория РФ, поэтому их стоимость облагается НДС. Российская организация (заказчик) признается налоговым агентом по НДС, соответственно, она должна удержать НДС из доходов, выплачиваемых украинской фирме, и перечислить его в бюджет.

Вариант 2. Обучение проводится на территории Украины.

Местом реализации услуг по обучению в данном случае территория РФ не является (пп. 3 п. 1.1 ст. 148 НК РФ), поэтому их стоимость не облагается российским НДС. Соответственно, у российской организации не возникает обязанностей налогового агента по НДС. Организация оплатит украинской фирме стоимость услуг по обучению без удержания НДС.

Как правильно определить сумму НДС, которую нужно удержать из доходов иностранного контрагента?

В соответствии с п. 1 ст. 161 НК РФ налоговая база в этом случае представляет собой сумму дохода от реализации товаров (работ, услуг) с учетом НДС (п. 1 ст. 161 НК РФ). Сумма НДС, подлежащая удержанию по каждой сделке, определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п. 1 ст. 166 НК РФ).

Таким образом, сумма НДС, которую нужно удержать, исчисляется исходя из полной суммы дохода, подлежащего перечислению иностранному партнеру, с применением расчетных налоговых ставок 18/118 или 10/110 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Налог удерживается налоговым агентом и перечисляется в бюджет в момент осуществления расчетов между ним и иностранным налогоплательщиком за реализованные товары (работы, услуги) (в банк сдаются одновременно две платежки: одна - на перечисление дохода иностранному лицу, вторая - на перечисление удержанного НДС в бюджет - п. 4 ст. 174 НК РФ). До момента перечисления денег иностранному партнеру НДС удерживать и уплачивать в бюджет не нужно.

Расчеты с иностранными контрагентами российские организации (индивидуальные предприниматели) осуществляют, как правило, в иностранной валюте. А налог в бюджетную систему РФ подлежит уплате в рублях.

В соответствии с п. 3 ст. 153 НК РФ при определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте определяется соответственно на момент определения налоговой базы в соответствии со ст. 167 НК РФ или на дату фактического осуществления расходов.

Таким образом, налоговый агент должен пересчитывать налоговую базу иностранного налогоплательщика при реализации товаров (работ, услуг) за иностранную валюту в рубли по курсу ЦБ РФ на дату перечисления средств иностранному налогоплательщику. То есть сумма НДС, подлежащая удержанию и уплате в бюджет, определяется в рублях по курсу ЦБ РФ на дату перечисления средств иностранному партнеру (Письмо Минфина России от 03.07.2007 N 03-07-08/170).

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! На практике расчеты между контрагентами могут осуществляться без использования денежных средств, например посредством передачи продавцу в оплату стоимости приобретаемых товаров (работ, услуг) ценных бумаг, иного имущества. Как в такой ситуации поступить с НДС?

Расчеты с бюджетом посредством передачи имущества в натуре налоговым законодательством не предусмотрены (п. 3 ст. 45 НК РФ). Кроме того, в обязанности налогового агента входит удержание налога именно из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику (ст. 24 НК РФ). Поэтому логично было бы сделать вывод о том, что при осуществлении расчетов по сделке без использования денежных средств обязанность по удержанию и перечислению НДС в бюджет у налогового агента не возникает. В такой ситуации налоговый агент в течение месяца должен сообщить в налоговый орган о сумме выплаченного дохода и о невозможности удержать налог.

В принципе, именно такой подход изложен в п. 10 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 11.06.1999 N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ".

Однако Минфин России считает, что использование в расчетах иного имущества не освобождает налогового агента от обязанности удержать из выплачиваемых доходов сумму НДС и заплатить ее в бюджет.

Как это сделать?

Чиновники Минфина России предлагают просто-напросто уменьшить соответствующим образом (на сумму НДС) доход контрагента, получаемый в неденежной форме, а сумму НДС заплатить в бюджет в денежной форме (Письмо Минфина России от 26.06.2006 N 03-04-08/130).

Если товары приобретаются на территории РФ у иностранного лица по договору мены, то, по мнению Минфина России, российский покупатель как налоговый агент должен уплатить НДС в бюджет за счет собственных средств (Письмо Минфина России от 24.10.2006 N 03-04-15/190).

\* \* \*

Суммы НДС, удержанные из доходов иностранного налогоплательщика и фактически уплаченные в бюджет налоговым агентом - покупателем, могут быть предъявлены им к вычету (п. 3 ст. 171 НК РФ).

Право на вычет возникает, если:

- налоговый агент является плательщиком НДС;
- товары (работы, услуги) приобретаются налоговым агентом для осуществления операций, признаваемых объектом обложения НДС;
- сумма НДС была удержана и уплачена налоговым агентом из доходов налогоплательщика - иностранного лица;
- товары (работы, услуги) приняты к учету.

Начисленные суммы налога, подлежащие вычету, отражаются в бухгалтерском учете налогового агента по дебету счета 19 "НДС по приобретенным ценностям" и после фактической уплаты в бюджет списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68 (субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС") при условии, что оплаченные иностранному лицу товары (работы, услуги) приняты к учету.

Если налоговый агент производит оплату авансом, то сумма удержанного и уплаченного им в бюджет НДС предъявляется к вычету только после того, как оплаченные товары будут фактически получены (работы выполнены, услуги оказаны).

К вычету у налогового агента принимаются суммы НДС, исчисленные в рублях на дату осуществления расхода и фактически уплаченные в бюджет (Письмо Минфина России от 03.07.2007 N 03-07-08/170).

Суммы НДС, принимаемые к вычету, отражаются по строке 310 "Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету" разд. 3 Декларации по НДС.

Пример 2.2. Между российской организацией ООО "ВКМ" (заказчик) и инофирмой (исполнитель) заключен договор на оказание консультационных услуг, необходимых для производственной деятельности российской организации.

Местом реализации консультационных услуг является территория РФ (пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ), следовательно, их стоимость облагается НДС.

Стоимость услуг в соответствии с договором составляет 10 000 долл. США.

Акт приемки выполненных работ подписан сторонами в январе 2008 г., оплата инофирме произведена в феврале. Курс доллара к рублю на дату подписания акта приемки выполненных работ составил 25 руб. за доллар, на дату перечисления средств инофирме - 24,8 руб. за доллар.

Сумма налога, подлежащая удержанию, составляет 1525,42 долл. США (10 000 x 18/118).

Российская организация является плательщиком НДС, и приобретенные услуги используются для осуществления деятельности, облагаемой НДС.

В бухгалтерском учете ООО "ВКМ" должны быть сделаны следующие проводки.

Январь:

Д-т счета 20 К-т счета 60 - 211 864,5 руб. - на дату подписания акта стоимость консультационных услуг (без НДС) признана в составе затрат (8474,58 x 25).

Февраль:

Д-т счета 19 К-т счета 68/"НДС, уплачиваемый в качестве налогового агента" - 37 830,42 руб. - отражена сумма НДС, удержанная из стоимости консультационных услуг и подлежащая уплате в бюджет (1525,42 x 24,8);

Д-т счета 60 К-т счета 52 - 210 169,58 руб. - оплачена инофирме стоимость консультационных услуг за вычетом НДС (8474,58 x 24,8);

Д-т счета 68/"НДС, уплачиваемый в качестве налогового агента" К-т счета 51 - 37 830,42 руб. - НДС, удержанный из доходов инофирмы, перечислен в бюджет;

Д-т счета 60 К-т счета 91 - 1694,92 руб. - отражена курсовая разница в части стоимости услуг без НДС;

Д-т счета 68/"НДС" К-т счета 19 - 37 830,42 руб. - фактически уплаченный НДС принят к вычету.

При заполнении Декларации по НДС за I квартал 2008 г. ООО "ВКМ" включает в ее состав разд. 2, в котором указывает сумму НДС, удержанную из доходов иностранной фирмы и перечисленную в бюджет. Пример заполнения разд. 2 для данного примера см. на с. 68.

Кроме того, в разд. 3 Декларации по НДС за I квартал 2008 г. в строке 310 организация укажет сумму вычета в размере 37 830 руб.

Суммы налога, удержанные из доходов иностранного налогоплательщика и уплаченные в бюджет, к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости соответствующих товаров (работ, услуг) в следующих случаях:

- приобретенные товары (работы, услуги) используются налоговым агентом при осуществлении операций, не подлежащих обложению НДС по основаниям, предусмотренным п. п. 1 - 3 ст. 149 НК РФ;
- приобретенные товары (работы, услуги) используются налоговым агентом при осуществлении операций, местом реализации которых не является территория РФ;
- налоговый агент не является плательщиком НДС либо освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ;
- приобретенные налоговым агентом товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, не признаваемых реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

\* \* \*

Довольно часто российские организации сталкиваются с трудностями при проведении переговоров с иностранными партнерами относительно цены контракта: возложение на иностранное юридическое лицо обязанности по уплате НДС может привести к тому, что реально полученная иностранным партнером сумма будет меньше контрактной цены на сумму удержанного НДС.

Многие иностранные фирмы не соглашаются заключать контракт на таких условиях, и российские организации (предприниматели), чтобы не усложнять свои взаимоотношения с иностранными контрагентами, зачастую предпочитают заплатить налог за счет своих средств, а иностранцу перечислить всю сумму, оговоренную контрактом.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Можно ли сумму НДС, уплаченную налоговыми агентом в бюджет за счет собственных средств, предъявить к вычету?

Формальное прочтение п. 3 ст. 171 НК РФ приводит к выводу о том, что права на вычет в такой ситуации у налогового агента нет. Ведь в этом пункте четко написано, что вычет возможен при условии, что налоговый агент удержал и уплатил НДС из доходов налогоплательщика (иностранного лица).

Отметим, что именно так в течение многих лет трактовали Налоговый кодекс представители налоговых органов. И им даже удавалось отстаивать эту точку зрения в судах (см., например, Постановление ФАС Центрального округа от 19.09.2007 N А35-5500/06-С21).

Однако в 2007 г. Минфин России высказал мнение о том, что налоговый агент, уплативший НДС за счет собственных средств, имеет право на вычет.

В частности, такое разъяснение содержится в Письме Минфина России от 12.07.2007 N 03-07-08/191. В обоснование этой позиции приводятся следующие аргументы:

"В соответствии со ст. 161 Кодекса при реализации иностранным лицом, не состоящим на учете в российских налоговых органах, услуг, местом реализации которых является территория Российской Федерации, налог на добавленную стоимость исчисляется и уплачивается в российский бюджет налоговым агентом, приобретающим данные услуги у иностранного лица. При этом налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих услуг с учетом налога на добавленную стоимость. В целях применения положений данной статьи Кодекса доход иностранного лица от оказания услуг на территории Российской Федерации определяется как стоимость таких услуг, увеличенная на сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате налоговым агентом в российский бюджет.

В случае если иностранное лицо в стоимости услуг сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет Российской Федерации, не учитывает, российская организация самостоятельно определяет налоговую базу для целей налога на добавленную стоимость, то есть увеличивает стоимость услуг на сумму налога и уплачивает налог в бюджет за счет собственных средств. При этом сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная и уплаченная в бюджет в данном случае, по существу является суммой налога, удержанной из возможного дохода иностранного лица".

Аналогичные разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 07.05.2007 N 03-07-08/100, от 09.10.2007 N 03-07-08/295 и от 16.10.2007 N 03-07-15/153.

Кстати, последнее из перечисленных Писем было разослано Федеральной налоговой службой налоговым органам на местах "для сведения" (Письмо ФНС России от 31.10.2007 N ШТ-6-03/844@). Поэтому можно предположить, что налоговые органы на местах теперь будут придерживаться указанной позиции Минфина России.

Пример 2.3. Между российской организацией ООО "ВКМ" (заказчик) и инофирмой (исполнитель) заключен договор на оказание консультационных услуг, необходимых для производственной деятельности российской организации.

Местом реализации консультационных услуг является территория РФ (пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ), следовательно, их стоимость облагается НДС.

Стоимость услуг в соответствии с договором составляет 10 000 долл. США без учета НДС.

Акт приемки выполненных работ подписан сторонами в январе 2008 г., оплата инофирме произведена в феврале. Курс доллара к рублю на дату подписания акта приемки выполненных работ составил 25 руб. за доллар, на дату перечисления средств инофирме - 24,8 руб. за доллар.

Поскольку стоимость работ определена в договоре без НДС, ООО "ВКМ" определяет сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, с применением ставки 18% к стоимости работ, указанной в договоре:  $10\,000 \times 0,18 = 1800$  долл. США. Инофирме перечисляется вся стоимость работ, указанная в договоре. НДС в сумме 1800 долл. США ООО "ВКМ" уплачивает в бюджет за счет собственных средств.

Российская организация является плательщиком НДС, и приобретенные услуги используются для осуществления деятельности, облагаемой НДС.

В бухгалтерском учете ООО "ВКМ" должны быть сделаны следующие проводки.

Январь:

Д-т счета 20 К-т счета 60 - 250 000 руб. - на дату подписания акта стоимость консультационных услуг в соответствии с условиями договора признана в составе затрат (10 000 x 25).

Февраль:

Д-т счета 60 К-т счета 52 - 248 000 руб. - оплачена инофирме стоимость консультационных услуг, указанная в договоре (10 000 x 24,8);

Д-т счета 68/"НДС, уплачиваемый в качестве налогового агента" К-т счета 51 - 44 640 руб. - сумма НДС, исчисленная ООО "ВКМ" по ставке 18%, перечислена в бюджет (1800 долл. США x 24,8);

Д-т счета 19 К-т счета 68/"НДС, уплачиваемый в качестве налогового агента" - 44 640 руб. - сумма НДС, уплаченная в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента, отражена в составе сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам);

Д-т счета 60 К-т счета 91 - 2000 руб. - отражена курсовая разница в части стоимости услуг без НДС;

Д-т счета 68/"НДС" К-т счета 19 - 44 640 руб. - сумма НДС, уплаченная в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента, принята к вычету.

При заполнении Декларации по НДС за I квартал 2008 г. ООО "ВКМ" включает в ее состав разд. 2, в котором по строке 090 указывает сумму НДС, исчисленную самостоятельно по ставке 18% и перечисленную в бюджет (44 640 руб.).

Кроме того, в разд. 3 Декларации по НДС за I квартал 2008 г. в строке 310 организация укажет сумму вычета в размере 44 640 руб.

\* \* \*

На практике возможна ситуация, когда обязанности налогового агента возникают у организации, выступающей в роли комиссионера.

Если комиссионер приобретает у иностранного лица работы (услуги), местом реализации которых признается территория РФ, то он должен в полном соответствии с требованиями ст. 161 НК РФ удерживать из доходов, перечисляемых иностранному поставщику, сумму НДС и перечислить ее в бюджет.

К вычету эту сумму НДС сможет заявить комитент при условии, что приобретенные комиссионером работы (услуги) используются комитентом в операциях, облагаемых НДС.

При этом у комитента должны быть документы, подтверждающие уплату в бюджет суммы НДС, удержанной комиссионером из доходов иностранного продавца, а также документы, подтверждающие, что комитент перечислил комиссионеру эти суммы налога в составе средств на исполнение договора комиссии.

По разъяснению Минфина России (Письмо от 18.01.2008 N 03-07-08/13), комиссионер, исполняющий обязанности налогового агента, должен выписать счет-фактуру с пометкой "за

иностранным лицом", указав в строке 6 "Покупатель" этого счета-фактуры наименование своей организации. Первый экземпляр этого счета-фактуры комиссионер подшивает в журнал учета выданных счетов-фактур и регистрирует в своей книге продаж.

Второй экземпляр этого счета-фактуры комиссионер передает комитенту. Комитент в свою очередь регистрирует счет-фактуру, полученный от комиссионера, в своей книге покупок в том периоде, когда у него возникло право на вычет.

\* \* \*

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. на покупателей - налоговых агентов распространены положения п. 5 ст. 171 НК РФ (Федеральный закон от 17.05.2007 N 85-ФЗ).

Согласно п. 5 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг).

Кроме того, вычетам подлежат суммы НДС, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Представим такую ситуацию.

Организация (заказчик) заключила с инофирмой (исполнитель) договор на оказание консультационных услуг и перечислила ей аванс в счет предстоящего оказания этих услуг. В соответствии с п. 2 ст. 161 НК РФ организация как налоговый агент в момент перечисления аванса удержала из доходов инофирмы и перечислила в бюджет сумму НДС. Этот НДС может быть предъявлен организацией к вычету после того, как услуги будут фактически оказаны (см. с. 53).

Но ведь вполне возможен вариант, когда по каким-то причинам договор расторгается и инофирма возвращает организации полученный от нее аванс. Очевидно, что инофирма вернет ту сумму, которую она ранее получила в качестве предоплаты, т.е. стоимость услуг за вычетом НДС.

Что в этом случае будет с суммой НДС, уплаченной организацией в бюджет при перечислении аванса?

Согласно внесенным в НК РФ изменениям организация на основании п. 5 ст. 171 НК РФ может предъявить этот НДС к вычету в том налоговом периоде, когда инофирма вернет ей перечисленную ранее предоплату.

### 2.3. Исполнение обязанностей налогового агента при аренде государственного имущества

В соответствии с п. 3 ст. 161 НК РФ при аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества арендаторы признаются налоговыми агентами, и на них возлагается обязанность исчислить, удержать из доходов, выплачиваемых арендодателю, и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС.

Сумма НДС, подлежащая удержанию и перечислению арендатором в бюджет, определяется по ставке 18/118 от суммы арендной платы с учетом НДС (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Обратите внимание на три существенных момента.

Во-первых, возникновение обязанностей налогового агента по НДС не обусловлено наличием у арендатора статуса плательщика НДС.

Внимание! Важная информация! Налоговыми агентами являются все арендаторы указанного выше имущества, даже те, которые сами плательщиками НДС не являются либо освобождены от обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Если, например, организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, арендует государственное имущество по договору с Комитетом по управлению имуществом, то она является налоговым агентом по НДС.

Во-вторых, согласно п. 3 ст. 161 НК РФ обязанности налогового агента возникают только у тех лиц, которые арендуют государственное имущество непосредственно у органов государственной власти и управления и (или) органов местного самоуправления, то есть арендодателем является орган государственной власти и управления или орган местного самоуправления либо арендодателями выступают совместно орган государственной власти и управления (или орган местного самоуправления) и балансодержатель данного имущества, не

являющийся органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления.

Внимание! Важная информация! Если арендодателем является организация, у которой государственное имущество, являющееся предметом договора аренды, находится в хозяйственном ведении либо оперативном управлении, то у арендатора не возникает обязанностей налогового агента по НДС.

В этом случае арендатор всю сумму арендной платы вместе с НДС перечисляет организации-арендодателю, которая в свою очередь самостоятельно осуществляет расчеты по НДС с бюджетом. При этом организация-арендодатель (балансодержатель) обязана выставить арендатору счета-фактуры на сумму арендной платы в общеустановленном порядке.

Такой порядок уплаты НДС применяется вне зависимости от того, куда арендатор перечисляет арендную плату - на счет арендодателя - балансодержателя имущества, в бюджет или на специально открытый для этого балансодержателя счет в органах казначейства.

Правомерность такого подхода подтверждена Конституционным Судом РФ (см. Определение КС РФ от 02.10.2003 N 384-О, Письмо Минфина России от 10.06.2004 N 03-03-11/92). Именно этого подхода придерживаются налоговые органы на местах (см., например, Письмо УФНС России по г. Москве от 29.11.2005 N 19-11/87841).

В-третьих, при заключении организацией (предпринимателем) договора с органом, входящим в систему органов государственной власти и управления и (или) органов местного самоуправления, обязанности налогового агента возникают у этой организации (предпринимателя) только в том случае, если речь идет о договоре аренды государственного имущества.

Если же заключаются иные договоры (поставка, оказание услуг и т.д.), ст. 161 НК РФ не применяется.

При осуществлении органами государственной власти и управления (местного самоуправления) иных операций, признаваемых объектом налогообложения (помимо сдачи имущества в аренду), указанные органы должны самостоятельно уплачивать налог в бюджет и выставить счета-фактуры. В частности, такой порядок применяется при реализации муниципального имущества (Письма ФНС России от 17.10.2007 N ШТ-6-03/785@, Минфина России от 24.08.2007 N 03-07-15/122).

\* \* \*

Если налоговый агент - арендатор является плательщиком НДС, то в соответствии с п. 3 ст. 171 НК РФ суммы налога, удержанные им из доходов арендодателя и уплаченные в бюджет, подлежат вычету в общеустановленном порядке при условии использования арендованного имущества для осуществления деятельности, облагаемой НДС.

Для правомерного вычета сумм НДС, удержанных из доходов арендодателя, необходимо одновременное выполнение двух условий:

1) сумма налога должна быть уплачена арендатором - налоговым агентом в бюджет;

2) услуга по предоставлению имущества в аренду должна быть оказана. Это означает, что при уплате арендной платы авансом в счет будущих периодов суммы НДС принимаются к вычету по мере наступления тех периодов, к которым относится арендная плата.

Суммы НДС, принимаемые к вычету у арендатора, отражаются им по строке 310 "Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету" разд. 3 Декларации по НДС.

Пример 2.4. ООО "ВКМ" является плательщиком НДС. Организация арендует у Комитета по управлению имуществом помещение, которое используется ею для осуществления деятельности, облагаемой НДС.

Сумма арендной платы в соответствии с условиями договора - 118 000 руб. в месяц с учетом НДС. Арендная плата согласно договору вносится арендатором ежеквартально в срок до 10 числа первого месяца квартала.

Арендная плата за I квартал 2008 г. составляет 354 000 руб. с учетом НДС. Сумма НДС, подлежащая удержанию и перечислению в бюджет, - 54 000 руб. (354 000 x 18/118).

9 января 2008 г. организация перечислила арендодателю сумму арендной платы за I квартал без учета НДС в размере 300 000 руб. Сумму НДС в размере 54 000 руб. организация перечислила в бюджет 25 января 2008 г.

В рассматриваемой ситуации сумма НДС, удержанная и уплаченная организацией в бюджет, в полном объеме может быть заявлена к вычету в I квартале 2008 г.

В бухгалтерском учете ООО "ВКМ" должны быть сделаны следующие проводки.

Январь:



Д-т счета 76 К-т счета 51 - 300 000 руб. - перечислена арендная плата за I квартал 2008 г.;  
Д-т счета 19 К-т счета 68/"НДС по аренде государственного имущества" - 54 000 руб. - отражена сумма НДС, удержанная из арендной платы, подлежащая перечислению в бюджет;  
Д-т счета 68/"НДС по аренде государственного имущества" К-т счета 51 - 54 000 руб. - НДС, удержанный из суммы арендной платы, перечислен в бюджет;  
Д-т счета 20 К-т счета 76 - 100 000 руб. - признана в затратах арендная плата за январь. Февраль:  
Д-т счета 20 К-т счета 76 - 100 000 руб. - признана в затратах арендная плата за февраль. Март:  
Д-т счета 20 К-т счета 76 - 100 000 руб. - признана в затратах арендная плата за март;  
Д-т счета 68/"НДС" К-т счета 19 - 54 000 руб. - НДС по арендной плате за январь - март предъявлен к вычету.

При заполнении Декларации по НДС за I квартал 2008 г. организация включает в нее разд. 2, в строке 090 которого указывает сумму 54 000 руб. (см. с. 69). При этом в разд. 3 той же Декларации по строке 310 отражается сумма вычета в размере 54 000 руб.

В принципе налоговый агент может уплатить НДС в бюджет в любое время в срок до 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (кварталом). При этом нужно помнить, что право на вычет сумм НДС, удержанных из арендной платы, возникает только после того, как удержанные суммы фактически перечислены в бюджет.

Пример 2.5. В условиях примера 2.4 предположим, что организация перечислила в бюджет НДС, удержанный из суммы арендной платы, в размере 54 000 руб. не в январе, а в апреле (например, 14 апреля 2008 г.).

В этом случае сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по арендной плате за I квартал, отражается в разд. 2 Декларации по НДС за I квартал 2008 г. (по строке 090). При этом она может быть предъявлена к вычету только во II квартале 2008 г. (отражается в разд. 3 Декларации по НДС за II квартал 2008 г.).

Если арендатор - налоговый агент является плательщиком НДС, но арендуемое имущество используется им для осуществления операций, освобождаемых от НДС по ст. 149 НК РФ, или для осуществления операций, местом реализации которых не признается территория РФ, то суммы НДС, уплаченные им в бюджет в качестве налогового агента, к вычету не принимаются, а учитываются в составе арендной платы (относятся за счет тех же источников, что и сама арендная плата) (п. 2 ст. 170 НК РФ).

В аналогичном порядке учитывается сумма удержанного НДС у арендаторов, не являющихся плательщиками НДС либо освобожденных от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

\* \* \*

Отдельно остановимся на порядке применения ст. 161 НК РФ при аренде земельных участков у государственных органов (органов местного самоуправления).

В соответствии с пп. 17 п. 2 ст. 149 НК РФ арендная плата за право пользования земельным участком НДС не облагается.

Поэтому у организаций (предпринимателей), арендующих земельные участки и признающих налоговые агентами в соответствии со ст. 161 НК РФ, не возникает обязанности удерживать и перечислять в бюджет НДС с сумм арендной платы при аренде земельных участков. Соответственно, у арендатора - налогового агента не возникает и обязанности представлять в налоговые органы разд. 2 Декларации по НДС, в котором отражаются суммы НДС, подлежащие перечислению в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента.

Но это не значит, что информацию об уплаченной арендной плате вообще не надо отражать в Декларации по НДС. Налоговый агент должен отразить эту информацию справочно в разд. 9 Декларации по НДС.

Соответствующее разъяснение содержится, например, в Письме УФНС России по г. Москве от 27.03.2007 N 19-11/28227. При этом в указанном Письме арендаторам - налоговым агентам предлагается оформлять счета-фактуры на сумму арендной платы с пометкой "без НДС" и регистрировать их в книге продаж и книге покупок.

#### 2.4. Исполнение обязанностей налогового агента при продаже товаров, принадлежащих иностранным лицам

С 1 января 2006 г. налоговыми агентами признаются посредники, реализующие на территории РФ товары, принадлежащие иностранным лицам, не состоящим на налоговом учете в качестве налогоплательщиков, и принимающие участие в расчетах за эти товары (п. 5 ст. 161 НК РФ).

В отличие от общего порядка исполнения обязанностей налогового агента, когда суммы налога удерживаются из средств налогоплательщика, в данном случае налоговый агент должен накручивать НДС сверху на стоимость реализуемых товаров с применением ставки 10 или 18% (в зависимости от того, какие товары реализуются).

Посредник уплачивает НДС со стоимости реализуемых им товаров в общеустановленном порядке (в момент либо получения аванса от покупателя, либо отгрузки товаров - в зависимости от того, что произошло раньше) (п. 15 ст. 167 НК РФ). НДС, исчисленный со стоимости реализуемых товаров, уплачивается в бюджет в полном объеме (без применения каких-либо вычетов).

Суммы НДС, уплаченные посредником - налоговым агентом в бюджет, к вычету у него не принимаются. При реализации товаров конечным покупателям налоговый агент (посредник) выписывает им счета-фактуры, в которых указывает сумму НДС, начисленную на стоимость реализуемых товаров. На основании этих счетов-фактур вычетами пользуются покупатели товаров.

Пример 2.6. ООО "ВКМ" в качестве комиссионера реализует на территории РФ товары, принадлежащие иномфирме, не зарегистрированной в налоговых органах РФ в качестве налогоплательщика.

В соответствии с условиями договора комиссии, заключенного между ООО "ВКМ" и иномфирмой, цена реализуемых товаров - 20 долл. США за единицу (без НДС).

В январе 2008 г. ООО "ВКМ" заключило с покупателем договор поставки товаров в количестве 1000 шт.

Продажная стоимость товаров - 20 000 долл. США. При этом дополнительно к стоимости товаров ООО "ВКМ" предъявляет покупателю НДС по ставке 18% в сумме 3600 долл. США.

По условиям договора поставки оплата осуществляется покупателем в рублях по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки. В январе 2008 г. товары были отгружены покупателю. Курс на дату отгрузки составил 25 руб. за доллар. Оплата произведена покупателем также в январе (после отгрузки) в сумме 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.).

В данном случае ООО "ВКМ" выставляет покупателю счет-фактуру на стоимость реализованных товаров (590 000 руб.), в котором выделена сумма НДС - 90 000 руб.

Эта сумма НДС должна быть в полном объеме перечислена ООО "ВКМ" в бюджет. Она отражается в разд. 2 Декларации по НДС за I квартал 2008 г., которую ООО "ВКМ" представляет в налоговую инспекцию по месту своего учета. Пример заполнения разд. 2 для данной ситуации см. на с. 70.

Если покупатель перечисляет денежные средства авансом, то посредник уплачивает НДС с суммы поступившего аванса. Затем при отгрузке товаров покупателю НДС начисляется к уплате в бюджет со стоимости отгруженных товаров. При этом к вычету принимается сумма НДС, исчисленная с суммы полученного аванса.

Пример 2.7. Предположим, что в условиях примера 2.6 покупатель перечислил в январе аванс в сумме 118 000 руб. А затем, уже после отгрузки товаров, произвел окончательный расчет, перечислив на счет ООО "ВКМ" сумму в размере 472 000 руб.

В этом случае в момент получения аванса ООО "ВКМ" начисляет к уплате в бюджет сумму НДС в размере 18 000 руб.

В момент отгрузки товаров определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет со стоимости отгруженных товаров, - 90 000 руб. Одновременно ставится к вычету НДС, исчисленный при получении аванса, - 18 000 руб. Все эти суммы отражаются ООО "ВКМ" в разд. 2 Декларации по НДС (см. с. 71) и в разд. 3 не попадают.

Если налоговый агент - посредник является плательщиком НДС, то он уже как налогоплательщик обязан уплачивать НДС с суммы вознаграждения, которое он получает по договору с иностранным покупателем. Эти суммы в общеустановленном порядке отражаются в разд. 3 Декларации по НДС.

## 2.5. Порядок составления счетов-фактур

Выше мы отмечали, что налоговые агенты, являющиеся плательщиками НДС, имеют право на вычет тех сумм НДС, которые уплачены ими в бюджет как налоговыми агентами.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Возникает вопрос: на основании каких документов налоговый агент может заявить вычет? Откуда взять счет-фактуру? Нужно ли его выписывать самому себе?

Сразу же отметим, что в гл. 21 НК РФ нет норм, обязывающих налоговых агентов выписывать какие-либо счета-фактуры. Более того, в п. 1 ст. 172 НК РФ четко указано, что вычет сумм НДС, удержанных налоговыми агентами, осуществляется на основании документов, подтверждающих уплату удержанных сумм в бюджет.

Правомерность такого вывода была подтверждена и Конституционным Судом РФ (см. Определение КС РФ от 02.10.2003 N 384-О). Суд указал на то, что счет-фактура не является единственным документом для предоставления налогоплательщику вычетов по НДС. Налогоплательщик, являющийся налоговым агентом (в частности, арендатор государственного имущества), вправе получить вычет по НДС на основании документов, подтверждающих уплату НДС.

В то же время нельзя не принимать во внимание тот факт, что именно данные книги покупок и книги продаж служат основанием для заполнения налоговых Деклараций по НДС, а также для определения суммы налога, предъявляемой налогоплательщиком к вычету.

Во многих организациях, ведущих учет с помощью вычислительной техники, Декларация по НДС заполняется автоматически на основании данных книг покупок и продаж. Соответственно, в таких случаях самой организации удобнее составлять счета-фактуры и регистрировать их как в книге продаж, так и в книге покупок.

Кроме того, нужно учитывать, что налоговые органы на местах настаивают на необходимости выставления счетов-фактур при исполнении обязанностей налогового агента (см., например, Письмо УМНС России по г. Москве от 26.12.2003 N 24-11/72147). Аналогичной позиции придерживается и Минфин России (см. Письма от 18.05.2007 N 03-07-08/121 и от 11.05.2007 N 03-07-08/106).

В результате на сегодняшний день налоговый агент самостоятельно принимает решение - выписывать счета-фактуры или нет.

Чтобы избежать споров с налоговыми органами, считаем возможным рекомендовать налогоплательщикам, выступающим в роли налоговых агентов, самостоятельно выписывать счета-фактуры и отражать удержанные и перечисленные в бюджет суммы НДС как в книге продаж, так и в книге покупок (если налогоплательщик имеет право на соответствующий налоговый вычет).

Можно предложить следующий порядок применения счетов-фактур (см. Письма Минфина России от 11.05.2007 N 03-07-08/106, УМНС России по г. Москве от 27.08.2004 N 24-11/55681).

При выплате дохода иностранному контрагенту (либо при выплате арендной платы) налоговый агент составляет счет-фактуру в двух экземплярах на полную сумму выручки, подлежащей перечислению иностранному лицу (на полную сумму арендной платы в соответствии с условиями договора), с выделением суммы налога. При этом на счете-фактуре делается пометка "за иностранное лицо" или "аренда государственного имущества".

Первый экземпляр составленного счета-фактуры хранится в журнале учета выставленных счетов-фактур (как основание для начисления НДС) и регистрируется в книге продаж с пометкой "уплата налога налоговым агентом" в момент фактического перечисления средств иностранному поставщику либо арендодателю.

Второй экземпляр составленного счета-фактуры хранится в журнале учета полученных счетов-фактур. Он является основанием для применения налоговых вычетов в порядке, установленном налоговым законодательством (регистрируется в книге покупок в том периоде, когда налоговый агент получает право на вычет НДС).

## 2.6. Порядок представления налоговых деклараций

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета Декларацию по НДС с заполненным разд. 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента".

Если налоговый агент является плательщиком НДС, то он подает в налоговые органы единую Декларацию по НДС, в которой отражается информация о суммах НДС, подлежащих уплате им и как налогоплательщиком, и как налоговым агентом. Тогда разд. 2 включается в состав единой Декларации по НДС.

Если налоговый агент не является плательщиком НДС (например, применяет упрощенную систему налогообложения), то он представляет в налоговые органы только титульный лист Декларации по НДС с заполненным разд. 2. Остальные разделы Декларации в этом случае не заполняются и в состав Декларации не включаются.

Раздел 2 Декларации по НДС нужно представлять только за те налоговые периоды, в которых у организации (предпринимателя) возникали обязанности налогового агента.

Раздел 2 заполняется отдельно по каждому налогоплательщику - иностранному лицу, за которого производится уплата НДС, и арендодателю - органу государственной власти и управления и органу местного самоуправления.

При наличии нескольких договоров аренды с одним арендодателем (органом государственной власти и управления и органом местного самоуправления) разд. 2 заполняется налоговым агентом (арендатором) на одной странице.

Налоговый агент, уполномоченный осуществлять реализацию конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству, разд. 2 заполняет на одной странице (указываются суммарно все данные за налоговый период).

Налоговый агент - посредник, реализующий товары, принадлежащие иностранным комитентам, заполняет разд. 2 отдельно по каждому иностранному комитенту.

Налоговые агенты - собственники судов заполняют разд. 2 отдельно по каждому судну.

Пример 2.8. В ситуации, рассмотренной в примере 2.2 (см. с. 54), разд. 2 Декларации по НДС за I квартал 2008 г. будет заполнен следующим образом:

**Раздел 2. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет,  
по данным налогового агента**

Показатели	Код строки	Значения показателей
Порядковый номер раздела 2	010	0 0 0 0 0 1
...		
Наименование налогоплательщика-продавца	030	Sunset Ltd.
...		
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет (руб.)	090	3 7 8 3 0
Код операции	100	1 0 1 1 7 0 1
Сумма налога, исчисленная при отгрузке товаров (руб.)	110	
Сумма налога, исчисленная с оплаты, частичной оплаты (руб.)	120	
Сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты при отгрузке товаров в счет этой оплаты, частичной оплаты (руб.)	130	

Если налоговый агент перечисляет денежные средства иностранному контрагенту (арендодателю) авансом, информация о суммах перечисленных авансовых платежей отражается в разд. 2 Декларации по строке 090 в таком же порядке, что и информация о суммах оплаты за уже оказанные услуги.

При этом нужно учитывать, что суммы НДС, удержанные при перечислении авансовых платежей иностранному лицу (арендодателю) и уплаченные в бюджет, можно предъявить к вычету (отразить в разд. 3 Декларации по НДС по строке 310) только после принятия на учет соответствующих товаров (работ, услуг).

Пример 2.9. В ситуации, рассмотренной в примере 2.4 (см. с. 61), разд. 2 Декларации по НДС за I квартал 2008 г. будет заполнен следующим образом:

**Раздел 2. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет,  
по данным налогового агента**

Показатели	Код строки	Значения показателей
Порядковый номер раздела 2	010	0 0 0 0 0 1
Наименование налогоплательщика-продавца	030	Комитет по управлению имуществом
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет (руб.)	090	5 4 0 0 0
Код операции	100	1 0 1 1 7 0 3
Сумма налога, исчисленная при отгрузке товаров (руб.)	110	
Сумма налога, исчисленная с оплаты, частичной оплаты (руб.)	120	
Сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты при отгрузке товаров в счет этой оплаты, частичной оплаты (руб.)	130	

Особые правила заполнения разд. 2 предусмотрены для налоговых агентов, реализующих конфискат, и налоговых агентов - посредников, реализующих товары иностранных комитентов.

В этих случаях сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (отражаемая по строке 090), исчисляется с использованием строк 110 - 130.

По строке 110 отражается сумма НДС, исчисленная со стоимости отгруженных в данном налоговом периоде товаров.

По строке 120 - сумма НДС, исчисленная с сумм авансов и предоплат, полученных в данном налоговом периоде.

А по строке 130 - сумма НДС, исчисленная с авансов и предоплат, полученных в данном налоговом периоде и (или) предыдущих налоговых периодах, подлежащая вычету в момент отгрузки товаров в счет этих авансов и предоплат.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (отражаемая по строке 090), исчисляется как сумма строк 110 и 120 за вычетом суммы, указанной по строке 130.

Пример 2.10. В ситуации, рассмотренной в примере 2.6 (см. с. 64), разд. 2 Декларации по НДС за I квартал будет заполнен следующим образом:

**Раздел 2. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет,  
по данным налогового агента**

Показатели	Код строки	Значения показателей
Порядковый номер раздела 2	010	0 0 0 0 0 1
Наименование налогоплательщика-продавца	030	Sunset Ltd.
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет (руб.)	090	9 0 0 0 0

Код операции	100	1 0 1 1 7 0 7
Сумма налога, исчисленная при отгрузке товаров (руб.)	110	9 0 0 0 0
Сумма налога, исчисленная с оплаты, частичной оплаты (руб.)	120	
Сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты при отгрузке товаров в счет этой оплаты, частичной оплаты (руб.)	130	

В условиях примера 2.7 (см. с. 65) разд. 2 Декларации по НДС за I квартал 2008 г. будет выглядеть следующим образом:

#### Раздел 2. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента

Показатели	Код строки	Значения показателей
Порядковый номер раздела 2	010	0 0 0 0 0 1
Наименование налогоплательщика-продавца	030	Sunset Ltd.
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет (руб.)	090	9 0 0 0 0
Код операции	100	1 0 1 1 7 0 7
Сумма налога, исчисленная при отгрузке товаров (руб.)	110	9 0 0 0 0
Сумма налога, исчисленная с оплаты, частичной оплаты (руб.)	120	1 8 0 0 0
Сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты при отгрузке товаров в счет этой оплаты, частичной оплаты (руб.)	130	1 8 0 0 0

### Глава 3. РЕАЛИЗАЦИЯ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ) КАК ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ НДС

Объектом обложения НДС признаются следующие операции (ст. 146 НК РФ):

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе в целях налогообложения НДС признается реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ являются основной категорией операций, при совершении которых возникает объект обложения НДС.

### 3.1. Операции, признаваемые реализацией товаров (работ, услуг)

В соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров (работ, услуг) признается осуществляемая на возмездной основе:

- передача (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары;
- передача результатов выполненных работ одним лицом другому лицу;
- возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

В случаях, предусмотренных НК РФ, реализацией также является передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Положения ст. 39 НК РФ позволяют выделить основной признак понятия "реализация товаров" - переход права собственности на товары от одного лица к другому лицу.

Момент перехода права собственности на товары определяется гражданским законодательством. По общему правилу право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи (ст. 223 ГК РФ). При этом передачей вещи является (ст. 224 НК РФ):

- вручение ее приобретателю;
- сдача вещи перевозчику для отправки, в организацию связи для пересылки приобретателю, если договор заключен без обязательства поставки вещи покупателю;
- передача коносамента или иного товарораспорядительного документа.

Иной момент перехода права собственности, который не связан с передачей вещи, может быть установлен законом или договором.

Так, например, при купле-продаже недвижимости право собственности у приобретателя возникает с момента государственной регистрации (п. 1 ст. 131 ГК РФ, п. 2 ст. 8 ГК РФ).

Момент передачи результатов выполненных работ либо оказания услуг обычно фиксируется в документах, которые оформляются участниками договора. В качестве такого документа принято использовать акт сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг).

\* \* \*

В качестве операций по реализации товаров (работ, услуг), которые признаются объектом обложения НДС, в пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ специально выделены операции по реализации предметов залога, передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации.

На наш взгляд, обособление указанных операций не имеет практического значения. В результате совершения указанных операций происходит смена собственника товаров, передача результатов выполненных работ, оказание услуг, и, следовательно, осуществляются операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг), в отношении которых применяется общий режим налогообложения.

Таким образом, даже в том случае, если бы рассматриваемые операции не были специально обозначены в ст. 146 НК РФ, при их совершении объект обложения НДС возникал бы в общеустановленном порядке. Остановимся более подробно на указанных операциях.

Залог является одним из способов обеспечения исполнения гражданско-правовых обязательств. Отношения, возникающие в рамках залога, регламентируются гл. 23 ГК РФ, Законом РФ от 29.05.1992 N 2872-1 "О залоге", Федеральным законом от 16.07.1998 N 102-ФЗ "Об ипотеке (залоге недвижимости)".

Суть залога заключается в том, что кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя), за изъятиями, установленными законом (ст. 334 ГК РФ). Залог используется в основном в целях обеспечения исполнения должником заемных обязательств.

В качестве предмета залога может выступать движимое имущество, недвижимость, а также имущественные права.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения должником обеспеченного залогом обязательства по обстоятельствам, за которые он отвечает, для удовлетворения требований кредитора на заложенное имущество может быть обращено взыскание.

Реализация заложенного имущества в общем случае происходит в порядке, установленном ст. 350 ГК РФ, а именно путем продажи с публичных торгов, организуемых специализированной организацией. При этом оборот по реализации имущества и, соответственно, объект обложения НДС возникают у должника (собственника имущества).

Пример 3.1. Организация заключила с банком кредитный договор. В обеспечение исполнения должником обязательств по кредитному договору между организацией и банком было заключено соглашение о залоге нежилого помещения, принадлежащего организации на праве собственности.

Организация не исполнила свои обязательства по возврату кредита и уплате процентов. В соответствии с требованиями банка на заложенное имущество было обращено взыскание. Нежилое помещение было продано с публичных торгов.

Поскольку в результате продажи нежилого помещения произошел переход права собственности на данный объект к покупателю, следовательно, организацией была совершена операция по реализации товара (помещения), в связи с чем у нее возник объект обложения НДС.

Право собственности на предмет залога при обращении взыскания на заложенное имущество при определенных условиях может перейти непосредственно от должника к кредитору. В этом случае также происходит операция по реализации должником товара (предмета залога) и, следовательно, возникает объект обложения НДС.

Пример 3.2. Организации А (заимодавец) и Б (заемщик) заключили договор займа. В целях обеспечения исполнения организацией Б обязательств по договору займа между заимодавцем и заемщиком было заключено соглашение о залоге. Предметом залога является здание, принадлежащее организации Б на праве собственности.

Организация Б не исполнила обязательство по возврату займа, поэтому организация А потребовала обратить взыскание на предмет залога. Публичные торги, на которых производилась реализация заложенного имущества, были объявлены в установленном порядке несостоявшимися. Организации А и Б заключили соглашение о приобретении залогодержателем (организацией А) предмета залога и зачете в счет покупной цены требований, обеспеченных залогом.

При передаче заложенного имущества залогодержателю у организации Б возникает объект обложения НДС.

Внимание! Важная информация! В ст. 156 НК РФ есть специальная норма, устанавливающая порядок определения налоговой базы при реализации залогодержателем предмета не востребовавшего залога, принадлежащего залогодателю.

Налоговая база в этом случае определяется залогодержателем как сумма дохода, полученного в результате реализации предмета залога (п. 1 ст. 156 НК РФ).

Эта норма касается в первую очередь ломбардов.

До 1 января 2006 г. вопрос о порядке уплаты НДС ломбардами вызывал очень много споров. Дело в том, что до этой даты в гл. 21 НК РФ никаких особых правил исчисления НДС для ломбардов не было. Налоговые органы на местах, как правило, настаивали на том, что ломбарды должны включать в налоговую базу по НДС всю сумму, вырученную от продажи предмета залога.

При этом позиция налоговиков с успехом оспаривалась налогоплательщиками в судах. Ведь собственником предмета залога всегда является гражданин-залогодатель, а не ломбард. А поскольку физические лица плательщиками НДС не являются, то при реализации предмета залога объекта обложения НДС просто не возникает. Именно этой логикой всегда руководствовались арбитражные суды, принимая решения в пользу налогоплательщиков (см., например, Постановления ФАС Московского округа от 18.11.2004 N КА-А41/10756-04, Поволжского округа от 15.07.2004 N А12-7767/04-С36).

Теперь же (с 1 января 2006 г.) этот вопрос решен на нормативном уровне - налог ломбардам уплачивать нужно, но не со всей суммы выручки, а только с суммы полученного дохода.

Новация и отступное представляют собой способы прекращения обязательств.

По соглашению об отступном обязательство может быть прекращено предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т.п.) (ст. 409 ГК РФ). При этом размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами.

При передаче должником имущества, выполнении работ, оказании услуг в качестве отступного возникает объект обложения НДС.

Необходимо обратить внимание, что гражданско-правовые обязательства должника по первоначальному договору прекращаются не в момент заключения соглашения об отступном, а в момент фактической передачи товаров, выполнения работ, оказания услуг в качестве отступного.



Пример 3.3. Организации А (продавец) и Б (покупатель) заключили договор поставки строительных материалов. Продавец передал строительные материалы покупателю. В связи с отсутствием денежных средств покупатель обратился к продавцу с предложением заключить соглашение об отступном. В качестве отступного организация Б обязалась выполнить работы по ремонту офиса организации А.

Обязательства организации Б по договору поставки прекращаются в момент подписания организациями А и Б акта выполненных работ по ремонту офиса. Операция по передаче результатов выполненных работ (стоимость выполненных работ) является объектом обложения НДС.

Новация представляет собой соглашение сторон о замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения (ст. 414 ГК РФ). В отличие от отступного, первоначальное обязательство прекращается в момент заключения соглашения о новации.

Пример 3.4. Организации А (продавец) и Б (покупатель) заключили в январе договор купли-продажи автомобиля. В связи с отсутствием у покупателя денежных средств он предложил новировать денежное обязательство в обязательство по оказанию маркетинговых услуг.

Соглашение о новации было заключено в феврале, соответственно, именно в феврале обязательства организации Б по оплате автомобиля были прекращены. По мере оказания организацией Б маркетинговых услуг для организации А у организации Б возникает объект обложения НДС в виде стоимости оказанных услуг.

\* \* \*

По общему правилу под реализацией понимается передача права собственности на товары (работы, услуги), осуществляемая на возмездной основе. Соблюдение условия о возмездности совершаемых налогоплательщиком операций предполагает, что в обмен на реализуемые им товары (работы, услуги) налогоплательщик получает денежный, имущественный или иной эквивалент.

Безвозмездная передача товаров (выполненных работ, оказанных услуг), в свою очередь, предполагает, что продавец товаров (работ, услуг) не получает денежного, имущественного или иного эквивалента в оплату стоимости реализованных им товаров (работ, услуг).

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе для целей исчисления НДС также признается реализацией товаров (работ, услуг). Подробно вопросы, связанные с исчислением НДС при безвозмездной передаче товаров, работ, услуг, рассмотрены в подразд. 6.1.11.

### 3.2. Операции, не признаваемые реализацией товаров, работ, услуг

Налоговый кодекс РФ выделяет некоторые категории сделок, влекущих смену собственника имущества, предполагающих передачу результатов выполненных работ, оказание услуг третьим лицам, но не признаваемых для целей налогообложения реализацией. При совершении данных операций обязанность по уплате НДС у налогоплательщика не возникает (см. п. 12 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 11.06.1999 N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ").

Перечень хозяйственных операций, которые не признаются реализацией в целях обложения НДС, приведен в п. 2 ст. 146 НК РФ.

Эти операции можно разбить на две группы:

1. Операции, которые не признаются реализацией для целей исчисления всех налогов, а не только НДС. Это операции, перечисленные в п. 3 ст. 39 НК РФ (пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ).

2. Операции, которые не признаются реализацией только для целей исчисления НДС. Перечень этих операций приведен в пп. 2 - 9 п. 2 ст. 146 НК РФ.

Остановимся более подробно на этих операциях.

#### 3.2.1. Операции, связанные с обращением валюты

Операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики), не признаются реализацией для целей налогообложения в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ.

Совершение операций, связанных с обращением российской и иностранной валюты, предполагает использование денежных средств как средства платежа.

При этом особого внимания заслуживает специфика обращения памятных монет, выпущенных ЦБ РФ, которые, с одной стороны, являются законными средствами платежа, то есть обязательны к приему в платежах по номинальной стоимости без каких-либо ограничений, а с другой стороны, представляют собой объект коллекционирования.

В связи с этой особенностью в случае, если монеты используются в качестве средств платежа, операции, связанные с их обращением, реализацией не являются и НДС не облагаются.

При использовании монет в целях нумизматики объект обложения НДС возникает в общеустановленном порядке.

### 3.2.2. Передача имущества организации ее правопреемникам при реорганизации

Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации не признается реализацией на основании пп. 2 п. 3 ст. 39 НК РФ.

Гражданское законодательство предусматривает пять способов реорганизации юридических лиц: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование (ст. 57 ГК РФ).

При слиянии юридических лиц права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу в соответствии с передаточным актом.

При присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица.

При разделении юридического лица его права и обязанности переходят к вновь возникшим юридическим лицам в соответствии с разделительным балансом.

При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с разделительным балансом.

При преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом.

При любом из приведенных выше способов реорганизации юридического лица происходит перераспределение имущества и иных активов между несколькими самостоятельными юридическими лицами, влекущее за собой смену собственника. При этом, следуя специальной норме НК РФ, передача имущества реализацией не признается, и, следовательно, стоимость передаваемого имущества НДС не облагается.

Пример 3.5. Акционерное общество приняло решение о реорганизации путем выделения из состава АО нового юридического лица. В соответствии с разделительным балансом новому юридическому лицу передается здание, принадлежащее АО, стоимостью 2 000 000 руб. Операция по передаче здания в процессе реорганизации акционерного общества НДС не облагается.

### 3.2.3. Передача имущества некоммерческим организациям

В соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью.

Отсутствие оборотов по реализации у передающей стороны - плательщика НДС связано в данном случае с соблюдением следующих условий:

- имущество должно передаваться некоммерческой организации;
- полученное имущество должно использоваться этой организацией исключительно для осуществления основной уставной деятельности.

Пример 3.6. Спортивная организация передала в благотворительных целях два тренажера детской спортивной школе, которая является некоммерческой организацией, на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью. В такой ситуации объекта обложения НДС при передаче имущества у спортивной организации не возникает.

В случае реализации некоммерческой организацией полученного имущества (основных средств, нематериальных активов и др.) НДС исчисляется и уплачивается ею в общеустановленном порядке.

Отметим, что до сих пор в отношении применения данной нормы однозначно не определено содержание термина "передача": только ли речь идет о безвозмездной передаче (дарении) имущества или в том числе и о передаче его на возмездной основе?

С одной стороны, в Письме Минфина России от 22.12.1999 N 04-02-05/2 указано, что реализацией не признается только безвозмездная передача имущества некоммерческим организациям. В то же время в Письме Минфина России от 03.04.2002 N 04-01-10, наоборот, говорится о том, что, поскольку в п. 3 ст. 39 НК РФ не идет речь о безвозмездной передаче, передача имущества в случае, предусмотренном указанным пунктом ст. 39 НК РФ, предполагает передачу прав собственности на это имущество на возмездной основе (в том числе обмен товарами).

#### 3.2.4. Передача имущества инвестиционного характера

В соответствии с пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер.

В качестве примера подобного рода операций НК РФ приводит вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов.

Внимание! Важная информация! Перечень операций, приведенных в пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, не является закрытым.

Поэтому и иные операции по передаче имущества инвестиционного характера, явно не указанные в пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, также не признаются реализацией и, следовательно, не облагаются НДС.

Налоговое законодательство не содержит определения понятия "передача имущества инвестиционного характера", поэтому обратимся к нормам гражданского законодательства (п. 1 ст. 11 НК РФ).

Определение понятия "инвестиции" содержится в ст. 1 Закона РСФСР от 26.06.1991 N 1488-1 "Об инвестиционной деятельности в РСФСР" и в ст. 1 Федерального закона от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений".

В качестве инвестиций могут выступать не только денежные средства, но и ценные бумаги, иное имущество, имущественные и иные права, имеющие денежную оценку и вкладываемые в объекты предпринимательской деятельности в целях получения прибыли. Объектами инвестиционной деятельности при этом являются основные и оборотные фонды, ценные бумаги, целевые денежные вклады, научно-техническая продукция, другие объекты собственности, а также имущественные права и права на интеллектуальную собственность.

То есть, приобретая любой из перечисленных выше объектов в целях получения прибыли, налогоплательщик осуществляет инвестиции. Соответственно, если налогоплательщик передает имущество в оплату стоимости приобретаемых им акций, облигаций, объектов недвижимости и т.п., то такая передача имущества осуществляется в рамках инвестиционной деятельности. Необходимым условием применения к такой операции положений пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ является четко обозначенная инвестиционная направленность совершаемой налогоплательщиком операции по передаче имущества.

Иными словами, исходя из сути совершаемых налогоплательщиком операций должно быть ясно, что передача имущества производилась исключительно с целью приобретения объектов инвестиционной деятельности. В этом случае совершенная налогоплательщиком операция по передаче имущества не будет рассматриваться для целей налогообложения как реализация.

#### 3.2.5. Передача имущества участникам

Не признается реализацией в целях налогообложения передача имущества в пределах первоначального взноса:

- участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества (пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ);
- при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками (пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ);

- участнику договора простого товарищества или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества (пп. 6 п. 3 ст. 39 НК РФ).

При применении данных положений НК РФ необходимо обратить внимание на следующие существенные моменты.

Общий режим налогообложения не распространяется лишь на ту часть стоимости имущества, передаваемого выходящему из общества (товарищества) участнику, которая эквивалентна стоимости его первоначального вклада. Вместе с тем стоимость имущества, передаваемого участнику, может значительно отличаться от стоимости его первоначального вклада.

Так, например, участнику, выбывшему из полного товарищества, выплачивается стоимость части имущества товарищества, соответствующая доле этого участника в складочном капитале, если иное не предусмотрено учредительным договором. Причитающаяся выбывающему участнику часть имущества товарищества или ее стоимость определяется по балансу, составленному на момент его выбытия (п. 1 ст. 78 ГК РФ).

В соответствии со ст. 26 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" в случае выхода участника общества из общества последнее обязано выплатить (при наличии согласия участника - выдать в натуре) этому участнику действительную стоимость его доли, определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности за год, в течение которого было подано заявление о выходе из общества.

Если стоимость передаваемого участнику общества (товарищества) имущества превышает размер первоначального вклада, то возникающая разница подлежит обложению НДС.

Пример 3.7. Организация являлась участником ООО. Уставный капитал ООО - 700 000 руб. Номинальная стоимость доли организации составляла 105 000 руб. - 15% уставного капитала ( $700\,000 \times 0,15 = 105\,000$ ) и была полностью оплачена.

1 июля 2007 г. организация подала заявление о выходе из ООО. Стоимость чистых активов ООО, по данным бухгалтерского учета за год, в течение которого было подано заявление о выходе (по состоянию на 31 декабря 2007 г.), составила 1 000 000 руб. Действительная стоимость доли организации - 150 000 руб. ( $1\,000\,000 \times 0,15$ ).

С согласия организации общество выдает ей продукцию собственного производства в размере действительной стоимости доли.

В бухгалтерском учете ООО данная операция будет отражена следующим образом:

Д-т счета 75 К-т счета 90 - 150 000 руб. - отражена передача продукции по стоимости, равной размеру действительной стоимости доли;

Д-т счета 90 К-т счета 68 - 6864 руб. - начислен НДС с разницы между действительной и номинальной стоимостью доли (первоначальным взносом) ( $(150\,000 - 105\,000) : 118 \times 18$ ).

При передаче обществом имущества в оплату стоимости доли выходящего участника необходимо учитывать, что при наличии установленных в НК РФ условий общество (товарищество) и выходящий участник могут быть признаны взаимозависимыми лицами.

В этом случае налоговые органы смогут проверить правильность применения цен по данной сделке, то есть их соответствие уровню рыночных цен (ст. 40 НК РФ).

Выбытие участника из общества (товарищества) может осуществляться как посредством продажи участником своей доли в имуществе общества (товарищества) третьим лицам, другим участникам общества или самому обществу, так и путем выхода из общества (товарищества). Как в случае продажи доли, так и в случае выхода из общества достигается единый конечный результат - лицо утрачивает статус участника общества (товарищества).

Поэтому, на наш взгляд, положения пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ применяются как в том случае, когда участник общества (товарищества) выходит из общества (товарищества), так и в том случае, когда выбытие участника осуществляется путем приобретения (выкупа) обществом (товариществом) либо третьими лицами доли участника.

Пример 3.8. Организация является участником ООО. В январе 2008 г. организация обратилась к ООО с требованием приобрести принадлежащую ей в уставном капитале ООО долю. Уставный капитал общества составляет 1 200 000 руб. Номинальная стоимость доли организации составляет 216 000 руб. (18% уставного капитала общества). Уставом ООО уступка доли третьим лицам запрещена, другие участники от приобретения доли отказываются.

В соответствии с п. 2 ст. 23 Закона об ООО общество обязано выплатить участнику общества действительную стоимость его доли, которая определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дню обращения участника общества с требованием о выкупе его доли, или с согласия участника общества выдать ему в натуре имущество такой же стоимости.

Стоимость чистых активов ООО, по данным бухгалтерского учета за последний отчетный период, предшествующий дню обращения участника с требованием о выкупе его доли, то есть по состоянию на 31 декабря 2007 г., составляет 2 000 000 руб. Действительная стоимость доли участника составляет 360 000 руб. (2 000 000 руб.  $\times$  0,18). По соглашению между организацией и ООО в оплату стоимости доли общество передает участнику оборудование, балансовая стоимость которого составляет 300 000 руб.

В бухгалтерском учете ООО передача оборудования участнику отражается следующим образом:

Д-т счета 75 К-т счета 91 - 360 000 руб. - отражена передача оборудования организации;

Д-т счета 91 К-т счета 68 - 21 966 руб. - начислен НДС с разницы между действительной и номинальной стоимостью доли организации  $((360\,000 - 216\,000) : 118 \times 18)$ ;

Д-т счета 01/"Выбытие основных средств" К-т счета 01 - 300 000 руб. - списана балансовая стоимость оборудования, передаваемого в оплату стоимости доли;

Д-т счета 02 К-т счета 01/"Выбытие основных средств" - списана сумма износа по переданному оборудованию;

Д-т счета 91 К-т счета 01/2 "Выбытие основных средств" - списана остаточная стоимость передаваемого оборудования.

Еще один момент, на который нужно обратить внимание.

В соответствии с гражданским законодательством право на часть имущества юридического лица имеют не только участники хозяйственного общества (товарищества), но также и члены производственного кооператива при выходе из состава его участников. Статьей 111 ГК РФ (см. также п. 7 ст. 22 Федерального закона от 08.05.1996 N 41-ФЗ "О производственных кооперативах") установлено, что при выходе члена кооператива из кооператива ему должна быть выплачена стоимость пая или выдано имущество, соответствующее его паю.

Между тем производственные кооперативы в числе субъектов, перечисленных в пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ, не названы. Поскольку перечень, приведенный в пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ, является закрытым, можно сделать вывод о том, что налогообложение операций, связанных с выходом членов кооператива из производственного кооператива, а также с перераспределением имущества между участниками кооператива в случае его ликвидации, должно осуществляться в общеустановленном порядке.

### 3.2.6. Операции, не признаваемые реализацией только для целей исчисления НДС

В пп. 2 - 9 п. 2 ст. 146 НК РФ перечислены операции, которые для целей исчисления НДС реализацией не признаются. Это значит, что при совершении таких операций НДС в бюджет начислять и уплачивать не нужно.

Рассмотрим подробнее эти операции.

1. Передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей и иных подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование и эксплуатацию указанных объектов по их назначению) (пп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ).

2. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации (пп. 3 п. 2 ст. 146 НК РФ).

3. Выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, актами органов местного самоуправления (пп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Указанная норма применяется при выполнении следующих условий:

- работы (услуги) выполняются (оказываются) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления;

- на эти органы должны быть возложены исключительные полномочия в этой сфере деятельности;

- обязательность выполнения этих работ (услуг) должна быть установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации или актами органов местного самоуправления.

Под эту норму, в частности, подпадают работы (услуги), выполняемые (оказываемые) Федеральным агентством по государственным резервам и его территориальными органами в

сфере управления государственным резервом. Такие работы (услуги) не являются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость (Письма ФНС России от 11.10.2007 N ШТ-6-03/770@, Минфина России от 04.05.2007 N 03-07-15/68).

Также положения пп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ применяются в отношении военных представительств, входящих в структуру Министерства обороны Российской Федерации в качестве подразделения центрального аппарата, при оказании данным Министерством государственных услуг (по контролю качества и приемке продукции военного назначения, поставляемой на экспорт) (Письмо ФНС России от 02.02.2007 N 03-1-02/194@).

Отдельно остановимся на порядке налогообложения услуг вневедомственной охраны.

Налоговое ведомство в течение длительного периода времени настаивало на том, что услуги вневедомственной охраны под действие пп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ не подпадают и должны облагаться НДС в общеустановленном порядке.

В конце 2003 г. вопрос о налогообложении услуг, оказываемых подразделениями вневедомственной охраны по охране имущества граждан и организаций, был рассмотрен Президиумом ВАС РФ (см. Постановление от 25.11.2003 N 10500/03). Суд пришел к выводу о том, что услуги вневедомственной охраны подпадают под действие пп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ и, следовательно, не облагаются НДС как до 1 июля 2002 г., так и после этой даты <\*>.

<\*> В старой редакции пп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ, действовавшей до 1 июля 2002 г., речь шла о работах (услугах), выполняемых органами государственной власти и местного самоуправления в рамках выполнения "возложенных на них функций". После 1 июля 2002 г. действует новая редакция этого подпункта, в которой говорится уже не о "возложенных функциях", а о "возложенных исключительных полномочиях в определенной сфере деятельности".

Арбитражная практика заставила налоговое ведомство изменить свою позицию и признать, что услуги вневедомственной охраны НДС облагаться не должны.

Однако, признав этот факт, МНС России указало на то, что если подразделение вневедомственной охраны выставляло своим покупателям счета-фактуры с НДС, то этот НДС должен быть уплачен в бюджет в полном объеме на основании п. 5 ст. 173 НК РФ. При этом у покупателей указанные суммы НДС к вычету приниматься не должны <\*> (Письмо МНС России от 29.06.2004 N 03-1-08/1462/17@).

<\*> Подробно вопрос о возможности принятия к вычету сумм НДС по услугам вневедомственной охраны рассмотрен на с. 288.

4. Передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям (пп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ).

5. Операции по реализации земельных участков (долей в них) (пп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ).

6. Передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам) (пп. 7 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Эта норма появилась в п. 2 ст. 146 НК РФ с 1 января 2005 г.

В ст. 39 НК РФ в числе операций, не признаваемых реализацией, упомянуты операции по передаче имущества правопреемникам при реорганизации. Об имущественных правах там нет ни слова.

В то же время в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС являются операции по реализации как имущества, так и имущественных прав. Соответственно, возникал вопрос о том, следует ли начислять НДС при передаче правопреемникам имущественных прав.

С 1 января 2005 г. этот вопрос решается однозначно. Передача имущественных прав правопреемникам при реорганизации включена в перечень операций, не признаваемых реализацией для целей исчисления НДС.

7. Передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом от 30.12.2006 N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций" (пп. 8 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Под данную норму подпадают денежные средства, переданные некоммерческой организации по договору пожертвования (см. гл. 2 Закона N 275-ФЗ).

Отметим, что наличие этой нормы в п. 2 ст. 146 НК РФ вызывает удивление, поскольку передача денежных средств в принципе не является объектом обложения НДС.

8. Операции по реализации налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 01.12.2007 N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как

горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", товаров (работ, услуг) и имущественных прав, осуществляемые по согласованию с лицами, являющимися иностранными организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр...", в рамках исполнения обязательств по соглашению, заключенному Международным олимпийским комитетом с Олимпийским комитетом России и г. Сочи на проведение XXII Олимпийских зимних игр и XI Параолимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи (пп. 9 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Данная норма распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 г., и применяется до 1 января 2017 г. (Федеральный закон от 01.12.2007 N 310-ФЗ).

В соответствии со ст. 3 Закона "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр..." российскими организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр являются автономная некоммерческая организация "Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Параолимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи" и созданные Федеральным законом <\*> организации, которые осуществляют управленческие и иные общественно полезные функции, связанные с инженерными изысканиями при строительстве, с проектированием, со строительством и с реконструкцией, организацией эксплуатации объектов, необходимых для проведения Олимпийских игр и Параолимпийских игр и развития г. Сочи как горноклиматического курорта.

-----  
<\*> Федеральным законом от 30.10.2007 N 238-ФЗ "О государственной корпорации по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта" создана Государственная корпорация по строительству олимпийских объектов и развитию г. Сочи как горноклиматического курорта.

Иностранцами организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр являются Международный олимпийский комитет, Международный параолимпийский комитет и организации, в деятельности которых прямо или косвенно участвует Международный олимпийский комитет либо которые контролируются Международным олимпийским комитетом, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством Российской Федерации.

### 3.2.7. Учет "входного" НДС при осуществлении операций, не признаваемых реализацией для целей налогообложения

Суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ, к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости соответствующих товаров (работ, услуг) (пп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ).

Если товары (работы, услуги), включая основные средства и нематериальные активы, изначально приобретаются для осуществления операций, не признаваемых реализацией, то суммы "входного" НДС в учете не выделяются, а сразу же относятся на те же счета, что и стоимость приобретенных товаров (работ, услуг).

Пример 3.9. Организация приобрела оборудование для передачи его в качестве взноса в уставный капитал ООО. Покупная стоимость оборудования - 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Оценка вклада организации в соответствии с учредительными документами - 250 000 руб.

В учете организации приобретение оборудования и передача его в уставный капитал ООО отражаются проводками:

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 236 000 руб. - оплачено поставщику за приобретенное оборудование;

Д-т счета 10 К-т счета 60 - 236 000 руб. - оприходовано оборудование по покупной стоимости с учетом НДС;

Д-т счета 58 К-т счета 91 - 236 000 руб. - отражена передача оборудования;

Д-т счета 91 К-т счета 10 - 236 000 руб. - списана балансовая стоимость переданного оборудования.

На практике чаще встречается иная ситуация, когда для осуществления операций, не признаваемых реализацией, используется имущество, приобретенное ранее для иных целей, например для использования в собственной деятельности, облагаемой НДС. В этом случае к моменту совершения операции, не признаваемой реализацией, "входной" НДС, скорее всего, уже предъявлен к вычету. Нужно ли его восстанавливать?

Налоговые органы всегда настаивали на том, что в такой ситуации налогоплательщик должен восстановить "входной" НДС и уплатить его в бюджет.

А с 1 января 2006 г. требование о восстановлении НДС появилось непосредственно в НК РФ. Пункт 3 ст. 170 НК РФ теперь содержит прямое указание на необходимость восстановления НДС по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, в случае их использования для осуществления операций, не признаваемых реализацией.

Если к моменту совершения операции, которая не признается реализацией, "входной" НДС уже был предъявлен к вычету, то в момент совершения такой операции ранее принятые к вычету суммы НДС необходимо восстановить и включить в состав прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Пример 3.10. Организация приобрела партию строительных материалов с целью использования их в своей производственной деятельности. Впоследствии было принято решение передать указанные материалы в качестве вклада в совместную деятельность. Покупная стоимость материалов - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Оценка вклада организации в соответствии с договором простого товарищества - 130 000 руб.

В бухгалтерском учете организации приобретение материалов и передача их в совместную деятельность отражаются следующими проводками:

Приобретение материалов:

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 118 000 руб. - оплачено поставщику за строительные материалы;

Д-т счета 10 К-т счета 60 - 100 000 руб. - оприходованы поступившие материалы по покупной стоимости без учета НДС;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 18 000 руб. - отражен НДС по приобретенным материалам;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 18 000 руб. - НДС по приобретенным материалам предъявлен к вычету.

Передача материалов в совместную деятельность:

Д-т счета 58 К-т счета 91 - 130 000 руб. - отражена передача материалов в совместную деятельность, которая в соответствии с пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией и, следовательно, НДС не облагается;

Д-т счета 68      К-т счета 19 - 18 000 руб. - сторно на сумму НДС

по строительным материалам, предъявленную к вычету в момент приобретения материалов;

Д-т счета 91 К-т счета 19 - 18 000 руб. - восстановленная сумма НДС включается в состав прочих расходов;

Д-т счета 91 К-т счета 10 - 100 000 руб. - списывается балансовая стоимость переданных материалов.

Что делать, если передаются основные средства, которые в течение какого-то времени использовались в хозяйственной деятельности налогоплательщика?

В соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ налогоплательщик должен восстановить "входной" НДС, который ранее был принят к вычету. Но не всю сумму, а только ту ее часть, которая приходится на остаточную стоимость (по данным бухгалтерского учета) основного средства (без учета переоценок).

Пример 3.11. Организация в 2005 г. приобрела оборудование для использования в своей производственной деятельности.

В январе 2008 г. было принято решение передать это оборудование в качестве вклада в совместную деятельность.

Покупная стоимость оборудования - 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Сумма амортизации, начисленной к моменту передачи оборудования в качестве вклада в совместную деятельность, - 600 000 руб. Оценка вклада организации в совместную деятельность - 1 300 000 руб.

В бухгалтерском учете организации операции по приобретению, использованию оборудования и передаче его в совместную деятельность отражаются следующим образом.

Приобретение оборудования (2005 г.):

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 1 180 000 руб. - оплачено поставщику за оборудование;

Д-т счета 08 К-т счета 60 - 1 000 000 руб. - оборудование принято к бухгалтерскому учету по покупной стоимости без учета НДС;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 180 000 руб. - отражена сумма НДС по приобретенному оборудованию;



Д-т счета 01 К-т счета 08 - 1 000 000 руб. - оборудование включено в состав основных средств;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 180 000 руб. - НДС по приобретенному оборудованию предъявлен к вычету.

В процессе использования оборудования в производственной деятельности организации:

Д-т счета 20 (23, 26) К-т счета 02 - 600 000 руб. - начислена амортизация по оборудованию.

Передача оборудования в совместную деятельность (январь 2008 г.):

Д-т счета 58 К-т счета 91 - 1 300 000 руб. - отражена передача оборудования в совместную деятельность, которая в соответствии с пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией и, следовательно, НДС не облагается;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 72 000 руб. - сторно на сумму

"входного" НДС, предъявленную ранее к вычету, в части, приходящейся на остаточную стоимость оборудования (180 000 : 1 000 000 x 400 000);

Д-т счета 91 К-т счета 19 - 72 000 руб. - восстановленная сумма НДС включается в состав прочих расходов;

Д-т счета 01/2 "Выбытие основных средств" К-т счета 01/1 - 1 000 000 руб. - списана балансовая стоимость оборудования;

Д-т счета 02 К-т счета 01/2 "Выбытие основных средств" - 600 000 руб. - списана сумма амортизации, начисленная к моменту передачи оборудования в совместную деятельность;

Д-т счета 91 К-т счета 01/2 "Выбытие основных средств" - 400 000 руб. - списывается остаточная стоимость переданного оборудования.

Обратите внимание! Выше приведено общее правило восстановления "входного" НДС, которое применяется в случае использования товаров (работ, услуг) (в т.ч. основных средств и нематериальных активов) при осуществлении операций, не признаваемых реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Однако из общего правила гл. 21 НК РФ (п. 3 ст. 170 НК РФ) предусмотрены три исключения:

1. Передача основных средств, нематериальных активов, иного имущества, имущественных прав правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц.

2. Передача имущества участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

Передача имущества (имущественных прав) в перечисленных выше ситуациях в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ не признается реализацией, и, следовательно, стоимость передаваемого имущества (имущественных прав) НДС не облагается.

При этом, в исключение из общего правила, у передающей стороны не возникает обязанности восстановить "входной" НДС, приходящийся на стоимость передаваемого имущества (имущественных прав) (пп. 2 п. 3 ст. 170, п. 8 ст. 162.1 НК РФ).

Отметим, что в отношении передачи имущества участнику договора простого товарищества (его правопреемнику) эта норма действует только с 1 января 2008 г. Соответствующая поправка внесена в пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ Федеральным законом от 17.05.2007 N 85-ФЗ.

3. Передача имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

"Входной" НДС в этом случае восстанавливать нужно, но правила восстановления для этого случая установлены пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ. Они отличаются от общих правил, изложенных выше.

Подробно порядок восстановления НДС при передаче имущества в уставный капитал другой организации рассмотрен в подразд. 8.6.1.

### 3.3. Место реализации товаров, работ, услуг

Объект обложения налогом на добавленную стоимость возникает при совершении операций, признаваемых объектом обложения по НДС, на территории РФ (п. 1 ст. 146 НК РФ).

Внимание! Важная информация! Если местом реализации товаров (работ, услуг) является территория иностранного государства (в том числе государства - участника СНГ), то при совершении таких операций объект обложения НДС не возникает.

Операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых территория РФ не является, в разд. 3 Декларации по НДС не отражаются. Информация о них приводится только в разд. 9 Декларации по НДС.

Суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых территория РФ не признается, к вычету не принимаются, а относятся на увеличение стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) (пп. 2 п. 2 ст. 170 НК РФ).

Если "входной" НДС уже был предъявлен к вычету, то его нужно восстановить и уплатить в бюджет.

Учет сумм "входного" НДС в этом случае осуществляется в порядке, аналогичном учету сумм "входного" НДС при осуществлении операций, не признаваемых реализацией (см. подразд. 3.2.7).

### 3.3.1. Место реализации товаров

Порядок определения места реализации товаров закреплен в ст. 147 НК РФ.

Местом реализации товаров признается территория РФ при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

1) товар находится на территории РФ и не отгружается и не транспортируется.

Пример 3.12. Организации А и Б заключили договор купли-продажи здания, расположенного в Омске. Местом реализации здания является территория РФ, поэтому стоимость реализуемого здания является объектом обложения НДС.

Пример 3.13. Организации А и Б заключили договор купли-продажи здания, находящегося в Минске. Здание не находится на территории РФ. Следовательно, местом реализации здания территория РФ не признается, поэтому его стоимость в Российской Федерации НДС не облагается;

2) товар в момент начала отгрузки <\*> или транспортировки находится на территории РФ.

-----  
<\*> Обращаем ваше внимание, что в контексте гл. 21 НК РФ термин "отгрузка товаров" не обозначает переход права собственности (более подробно об этом см. с. 256).

Пример 3.14. Российская организация А приобрела на территории Украины партию товара. Не вывозя товар за пределы Украины, организация А продала его организации Б.

В момент начала отгрузки товар находился за пределами РФ, поэтому местом его реализации территория РФ не признается. Следовательно, стоимость реализованных организацией А товаров НДС в РФ не облагается.

### 3.3.2. Место реализации работ (услуг)

Вопрос об определении места реализации работ (услуг) чаще всего возникает у тех налогоплательщиков, которые работают с иностранными контрагентами.

Если российский налогоплательщик назван в договоре исполнителем, то у него возникает вопрос: нужно ли включать в налоговую базу по НДС стоимость выполняемых им работ (оказываемых услуг)?

Если же российская организация (предприниматель) является заказчиком, то ее волнует иной вопрос: нужно ли удерживать НДС с сумм, перечисляемых иностранцу за выполненные им работы (оказанные услуги)?

И в том, и в другом случае ответ на вопрос зависит от места реализации работ (услуг), ведь объектом обложения НДС является стоимость только тех работ (услуг), местом реализации которых признается территория РФ. Если же местом реализации работ (услуг) территория РФ не является, то и объекта обложения НДС нет.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях исчисления НДС определен в ст. 148 НК РФ.

При определении места реализации работ (услуг) нужно исходить из следующего.

По общему правилу, установленному пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ, местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если деятельность организации (предпринимателя), которая выполняет работы (оказывает услуги), осуществляется на территории РФ.

Исключения из общего правила предусмотрены пп. 1 - 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ. В этих подпунктах перечислены отдельные виды работ (услуг), в отношении которых действуют иные правила определения места реализации.

Кроме того, особые правила определения места реализации установлены в отношении услуг по перевозке (транспортировке) и услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием.

Для подтверждения места выполнения работ (оказания услуг) налогоплательщик должен иметь следующие документы:

- контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг). В качестве таковых могут рассматриваться акты выполненных работ (оказанных услуг), подписанные обеими сторонами.

Как следует из п. 4 ст. 148 НК РФ, налоговое законодательство возлагает обязанность подтверждать место выполнения работ или оказания услуг именно на налогоплательщика. При отсутствии подтверждающих документов местом реализации работ (услуг) будет признаваться территория РФ.

#### 3.3.2.1. Работы (услуги) связаны с недвижимым имуществом

Если выполняемые работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом, находящимся на территории РФ (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), то местом реализации этих работ (услуг) признается территория РФ (пп. 1 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Согласно ст. 130 Гражданского кодекса РФ к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения.

Руководствуясь положениями ст. 130 ГК РФ, объекты недвижимости можно условно разделить на две группы:

1) объекты, которые прямо перечислены в ст. 130 ГК РФ или отнесены к недвижимости иными федеральными законами;

2) иные объекты, о которых в нормативных актах прямо не упоминается, но которые в силу ст. 130 ГК РФ являются недвижимостью, поскольку прочно связаны с землей.

Чтобы установить, относится тот или иной объект к недвижимости (при условии, что он специально не поименован в качестве такового в законодательном акте), необходимо определить, какова прочность связи этого объекта с землей, т.е. возможно перемещение такого объекта без несоразмерного ущерба его назначению или невозможно.

Пример 3.15. Организация имеет промышленный холодильник. Холодильник представляет собой стационарное сооружение, смонтированное на специально возведенном для него фундаменте. К нему подведены стационарные коммуникации по электро- и водоснабжению. Таким образом, при перемещении промышленного холодильника его целостность как единого сооружения нарушится. Учитывая данные обстоятельства, промышленный холодильник должен быть отнесен к объектам недвижимости.

В соответствии с требованиями гражданского законодательства к недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество (п. 1 ст. 130 ГК РФ).

Внимание! Важная информация! Воздушные, морские суда, суда внутреннего плавания, а также космические объекты в целях определения места реализации работ (услуг) не рассматриваются в качестве объектов недвижимости.

Это прямо предусмотрено пп. 1 п. 1 ст. 148 НК РФ. Соответственно, на работы (услуги), связанные с этими объектами, положения пп. 1 п. 1 ст. 148 НК РФ не распространяются. Место реализации таких работ (услуг) определяется по правилам, предусмотренным пп. 2 п. 1 ст. 148 НК РФ (см. с. 97).

К работам (услугам), связанным с недвижимым имуществом, подпадающим под действие пп. 1 п. 1 ст. 148 НК РФ, относятся, в частности, строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде.

Пример 3.16. Турецкая фирма строит здание гостиницы по заказу итальянской фирмы на территории РФ. Местом реализации строительных работ в данном случае является территория РФ, поэтому стоимость строительно-монтажных работ, выполняемых турецкой фирмой, облагается НДС на территории РФ.

Пример 3.17. Российская организация заключила с инофирмой договор на выполнение подрядных работ по сооружению на территории иностранного государства ветки газопровода.

Объекты газового комплекса относятся к объектам недвижимости. Поскольку объект недвижимости расположен за пределами РФ, то местом реализации строительных работ, связанных с данным объектом, является территория иностранного государства. Следовательно, стоимость строительных работ в данном случае НДС на территории РФ не облагается.

### 3.3.2.2. Работы (услуги) связаны с движимым имуществом

Если работы (услуги) связаны с движимым имуществом, находящимся на территории РФ, то местом их реализации признается территория РФ (пп. 2 п. 1 ст. 148 НК РФ).

К движимому имуществу относятся все вещи, не являющиеся недвижимостью.

Подпункт 2 п. 1 ст. 148 НК РФ распространяется на такие виды работ (услуг), как монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание. При этом перечень работ (услуг) в пп. 2 п. 1 ст. 148 НК РФ не является закрытым.

В этой связи обратим внимание на разъяснения налоговых органов, касающиеся применения пп. 2 п. 1 ст. 148 НК РФ в период до 1 января 2006 г., когда в этом подпункте вообще не было перечня работ (услуг) (даже приблизительного), на которые он распространяется.

В Письме Минфина России от 26.08.2004 N 03-04-08/57 разъяснялось, что правила, предусмотренные данным подпунктом, должны применяться в отношении работ (услуг), непосредственно связанных с движимым имуществом (монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и т.п. работы (услуги)).

Если же речь идет, например, об услугах комиссионера по покупке и реализации товаров, то такие услуги под действие пп. 2 п. 1 ст. 148 НК РФ не подпадают. В отношении этих услуг место реализации следует определять в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ по месту деятельности исполнителя, т.е. комиссионера (см. Письмо МНС России от 02.02.2004 N 03-3-06/893/31@).

Представляется, что эти разъяснения сохраняют свою актуальность и на сегодняшний день.

Так, например, по разъяснению Минфина России от 03.08.2007 N 03-07-08/223, положения пп. 2 п. 1.1 ст. 148 НК РФ применяются в отношении работ (услуг) по вводу в эксплуатацию оборудования. Если оборудование находится за пределами РФ, то стоимость таких работ (услуг) НДС не облагается. Если же оборудование находится на территории РФ, то работы (услуги) облагаются НДС в общеустановленном порядке.

Аналогичным образом решается вопрос о налогообложении работ по техническому обслуживанию оборудования. При этом не важно, между кем заключен соответствующий договор - между российской организацией и инофирмой или между двумя российскими организациями (Письмо Минфина России от 03.07.2007 N 03-07-08/169).

Пример 3.18. Российская организация А по договору с другой российской организацией Б выполняет работы по ремонту станков. Станки находятся на территории Болгарии.

При совершении данной операции объект обложения НДС не возникает, поскольку движимое имущество, ремонт которого осуществляется российской организацией А, находится за пределами РФ.

Пример 3.19. Иностранная фирма по договору с российской организацией осуществила работы по монтажу кассового компьютерного терминала, находящегося на территории РФ. Местом реализации работ в данном случае признается территория РФ, следовательно, стоимость работ подлежит обложению НДС.

С 1 января 2006 г. пп. 2 п. 1 ст. 148 НК РФ применяется и в отношении работ (услуг), связанных с воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания.

Это относится, в частности, к работам по монтажу, сборке, ремонту и техническому обслуживанию судов. С 2006 г. место реализации таких работ (услуг) определяется по месту нахождения судна.

Если судно находится на территории РФ, то местом реализации работ (услуг) признается территория РФ и, следовательно, стоимость таких работ (услуг) признается объектом обложения НДС. При этом нужно учитывать, что в настоящее время сохраняют свое действие льготы, предусмотренные пп. 22 <\*> и 23 <\*> п. 2 ст. 149 НК РФ.

<\*> В соответствии с пп. 22 п. 2 ст. 149 НК РФ от НДС освобождены услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание.

<\*> В соответствии с пп. 23 п. 2 ст. 149 НК РФ от НДС освобождены работы (услуги, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах.

Если судно находится за пределами территории РФ, то местом реализации работ (услуг) территория РФ не является (пп. 2 п. 1.1 ст. 148 НК РФ). Соответственно, такие работы (услуги) НДС не облагаются.

Внимание! Важная информация! Подпункт 2 п. 1 ст. 148 НК РФ не применяется в отношении услуг по сдаче движимого имущества в аренду.

Место реализации услуг по сдаче в аренду движимого имущества (за исключением наземных автотранспортных средств) определяется по правилам, предусмотренным пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ (по месту деятельности арендатора).

Что касается услуг по сдаче в аренду автотранспортных средств, то к ним следует применять пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ. Соответственно, местом реализации услуг по сдаче в аренду (в т.ч. лизинг) автотранспортных средств признается место деятельности арендодателя (лизингодателя) (см. Письмо Минфина России от 27.04.2004 N 04-03-08/25, Письмо УФНС по г. Москве от 26.10.2004 N 24-11/68740).

### 3.3.2.3. Услуги в сфере культуры, искусства, образования физической культуры, туризма, отдыха и спорта

Если услуги в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта фактически оказываются на территории РФ, то местом их реализации признается территория РФ (пп. 3 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Пример 3.20. Российская организация заключила договор об оказании услуг по подготовке специалистов с образовательным учреждением Германии. Исполнителем выступало немецкое образовательное учреждение. Обучение проходило на территории Германии. Поскольку услуги в сфере образования оказаны за пределами РФ, то местом их реализации признается территория Германии и, следовательно, стоимость услуг НДС не облагается.

Если бы обучение проводилось немецкими преподавателями на территории РФ, местом реализации услуг в сфере образования следовало признать территорию РФ. Стоимость услуг в такой ситуации облагалась бы НДС.

Пример 3.21. Российская организация А заключила договор с российской организацией Б. В соответствии с условиями этого договора организация А оказывает услуги по обучению иностранных специалистов. Обучение проводится на территории Украины. В данном случае местом реализации услуг территория РФ не является, поэтому стоимость услуг, оказанных организацией А организации Б, НДС не облагается.

При оказании услуг за пределами территории Российской Федерации документальным основанием для их освобождения от налога на добавленную стоимость могут являться контракты на оказание услуг, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также любые иные документы, подтверждающие факт оказания услуг за пределами территории Российской Федерации (Письмо Минфина России от 24.09.2007 N 03-07-08/277).

При определении места реализации услуг, оказываемых в сфере туризма, в частности при реализации на территории РФ турагентами (туроператорами) туристических путевок в зарубежные страны, следует учитывать, что продажа путевки является самостоятельным видом туристических услуг, поэтому данная операция подлежит обложению НДС в части стоимости услуг, оказанных туристической фирмой на территории РФ (см. Письмо Минфина России от 27.09.2001 N 04-03-07/11).

У турфирмы, осуществляющей туроператорскую деятельность по выездному туризму, в части стоимости услуг, оказанных иностранным лицом - принимающей стороной (в частности, по размещению, питанию, экскурсионному обслуживанию на основании договора с принимающей стороной) за пределами территории Российской Федерации, при документальном подтверждении фактического места оказания таких услуг, местом реализации таких услуг территория Российской Федерации не признается.

Услуги, оказанные на территории РФ турфирмой, осуществляющей туроператорскую деятельность по выездному туризму, и включенные в стоимость туристской путевки (в частности, посреднические услуги, связанные со страхованием туриста и обеспечением проездными документами - билетами) с учетом всех затрат по продвижению сформированного комплекса услуг на территории Российской Федерации, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

Налогообложение турфирмы, осуществляющей турагентскую деятельность, в том числе в рамках выездного туризма, осуществляется в соответствии с п. 1 ст. 156 НК РФ. То есть

налогообложению подлежит только сумма вознаграждения за услуги, оказываемые непосредственно турфирмой на территории РФ.

#### 3.3.2.4. Работы (услуги), место реализации которых определяется по месту деятельности покупателя

В пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ определен перечень работ (услуг), место реализации которых определяется в зависимости от места осуществления деятельности покупателя.

Местом реализации таких работ (услуг) признается территория РФ, если покупатель услуг осуществляет деятельность на территории РФ.

Если место осуществления деятельности покупателя находится за пределами РФ, в том числе в государствах - участниках СНГ, то в этом случае при оказании услуг этому покупателю российским налогоплательщиком у последнего объект обложения НДС не возникает.

Местом осуществления деятельности покупателя признается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя на территории РФ на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя.

При отсутствии государственной регистрации территория РФ признается местом осуществления деятельности покупателя в случае его присутствия на территории РФ на основании:

- места, указанного в учредительных документах организации;
- места управления организацией;
- места нахождения постоянного представительства (если работы выполнены (услуги оказаны) через постоянное представительство). Постоянным представительством признаются аккредитованные в установленном порядке представительства иностранных организаций. Услуги следует считать оказанными через постоянные представительства, если они связаны с деятельностью этого представительства, что может быть подтверждено договором, актами приемки, протоколами и иными документами;
- места жительства физического лица.

Положения пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ применяются в отношении следующих видов работ (услуг):

1) передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав.

Действие этой нормы распространяется на любые операции по передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских и иных аналогичных прав, как исключительных, так и неисключительных (см. Письма Минфина России от 14.08.2006 N 03-04-08/178 и от 18.01.2006 N 03-04-08/12).

Пример 3.22. Российская организация по лицензионному договору приобрела у немецкой фирмы, не имеющей представительства на территории РФ, неисключительные права на использование программы для ЭВМ.

Место реализации услуг по передаче неисключительных прав определяется по месту деятельности покупателя. В данном случае покупатель - российская фирма, поэтому местом реализации услуг по лицензионному договору признается территория РФ.

Внимание! Важная информация! При решении вопроса о налогообложении операций по передаче прав на объекты интеллектуальной собственности необходимо принимать во внимание льготу, предусмотренную пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

С 1 января 2008 г. действует новая льгота по НДС, которая освобождает от налогообложения операции по передаче исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Если российская организация приобретает права на перечисленные выше объекты интеллектуальной собственности у иностранного лица, то в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации таких услуг признается РФ и, следовательно, их стоимость признается объектом обложения НДС. Однако удерживать налог из сумм, перечисляемых иностранному правообладателю, и уплачивать его в бюджет российской организации все равно не придется. Ведь льгота, предусмотренная пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, распространяется на всех налогоплательщиков, как российских, так и иностранных (Письма Минфина России от 15.01.2008 N 03-07-08/07, от 29.12.2007 N 03-07-11/648).

В этом случае российский покупатель, являющийся в силу п. 2 ст. 161 НК РФ налоговым агентом по НДС, должен будет отразить информацию о платежах за получение авторских прав в разд. 9 Декларации по НДС в порядке, аналогичном порядку, изложенному на с. 63;

2) разработка программ для ЭВМ и баз данных, их адаптация и модификация.

Эти виды работ (услуг) включены в пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ с 1 января 2006 г. Соответственно, с этой даты место реализации таких работ (услуг) определяется по месту деятельности покупателя (заказчика) (Письмо Минфина России от 09.10.2007 N 03-07-08/294).

До 1 января 2006 г. место реализации таких работ (услуг) следовало определять по месту деятельности исполнителя. Соответствующее разъяснение приведено в Письме Минфина России от 27.10.2005 N 03-04-08/304.

Пример 3.23. Российская организация по договору с фирмой - резидентом Республики Казахстан разрабатывает для нее программный продукт. Местом реализации данных работ территория РФ не признается, поэтому их стоимость НДС не облагается;

3) консультационные, юридические, бухгалтерские, инжиниринговые, рекламные, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации, а также проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации.

Пример 3.24. Российская организация заключила договор с китайской фирмой, местом осуществления деятельности которой является Китай, на выполнение проектно-конструкторских работ по проектированию АЭС, расположенной в Китае.

Поскольку покупатель осуществляет деятельность за пределами РФ, стоимость проектно-конструкторских работ, выполненных российской организацией, НДС в РФ не облагается.

Пример 3.25. Российская организация заключила договор с инофирмой, не имеющей представительства на территории РФ. По условиям договора инофирма оказывает российской организации рекламные услуги на территории иностранного государства.

Поскольку покупателем услуг является российская организация, местом их реализации признается территория РФ. Следовательно, стоимость рекламных услуг является объектом обложения НДС.

Маркетинговые услуги включены в пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ с 1 января 2006 г.

Обратите внимание! В Налоговом кодексе РФ нет определения понятия "маркетинговые услуги".

В Письмах ФНС России от 20.02.2006 N MM-6-03/183@ (согласовано с Минфином России) и от 21.07.2006 N 03-4-03/1379@ разъясняется, что в целях применения пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ к маркетинговым услугам, выполняемым в рамках договора на оказание услуг, могут быть отнесены услуги, поименованные в подгруппе 74.13.1 группы 74.13 класса 74 "Предоставление прочих видов услуг" ОКВЭД.

Подгруппа 74.13.1 включает в себя услуги по исследованию конъюнктуры рынка, в частности по изучению потенциальных возможностей рынка, приемлемости продукции, осведомленности о ней и покупательских привычках потребителей в целях продвижения товара и разработки новых видов продукции, включая статистический анализ результатов.

Исследование рынка может предполагать осуществление следующих процедур:

- определение размера и характера рынка;
- расчет реальной и потенциальной емкости рынка;
- анализ факторов, влияющих на развитие рынка;
- учет специфических особенностей анализа товарного и регионального рынка;
- определение степени насыщенности рынка и т.д.;

- сегментация рынка и определение типов потребителей по основным характеристикам: возраст, пол, доход, профессия, социальное положение, место проживания, объективная потребность в предлагаемом продукте и т.п.;

- исследования мощности торгово-сбытовой (товарно-проводящей) сети, обслуживающей данный рынок;
- анализ наличия розничных и оптовых торговых предприятий, обеспеченности торговыми, складскими и вспомогательными помещениями и т.д.;
- анализ внешних факторов развития рынка;

4) услуги по предоставлению персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя.

Пример 3.26. На российском заводе была установлена новая производственная линия. Для ее обслуживания необходимы сотрудники, обладающие специальными навыками. Немецкая фирма предоставляет российскому предприятию необходимый персонал.

Местом реализации услуг в данном случае признается территория РФ, поскольку местом осуществления деятельности покупателя услуг в соответствии с НК РФ является территория РФ. Следовательно, стоимость услуг облагается НДС.

Если персонал работает не в месте деятельности покупателя, то место реализации услуг по предоставлению персонала определяется по месту осуществления деятельности организации, оказывающей услуги по предоставлению персонала (Письма Минфина России от 06.07.2007 N 03-07-08/184, от 14.06.2007 N 03-08-05);

5) услуги по сдаче в аренду движимого имущества, кроме наземных автотранспортных средств.

По общему правилу место реализации работ (услуг), связанных с движимым имуществом, определяется в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 148 НК РФ в зависимости от места нахождения этого имущества.

Однако услуги по предоставлению движимого имущества в аренду ст. 148 НК РФ не отнесены к услугам, связанным с движимым имуществом, а выделены в отдельный вид услуг.

Место реализации услуг по предоставлению движимого имущества в аренду (кроме услуг по сдаче в аренду наземных транспортных средств) определяется по пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ в зависимости от места осуществления деятельности покупателя (арендатора).

Что касается услуг по сдаче в аренду наземных автотранспортных средств, то место их реализации определяется по пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ в зависимости от места осуществления деятельности арендодателя (см. Письмо УФНС по г. Москве от 26.10.2004 N 24-11/68740);

6) услуги агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ.

Пример 3.27. Российская торговая фирма обратилась к американской фирме А с просьбой найти иностранную компанию Б, оказывающую рекламные услуги по продвижению товаров.

В данном случае местом реализации услуги, оказанной фирмой А, признается территория РФ, поскольку местом осуществления деятельности покупателя является территория РФ.

#### 3.4.2.5. Услуги, связанные с перевозкой и транспортировкой

Внимание! Важная информация! Местом реализации услуг по перевозке и (или) транспортировке грузов признается территория РФ только в том случае, если эти услуги оказываются российскими перевозчиками.

Причем территория РФ признается местом реализации оказываемых услуг, если:

- перевозка осуществляется между пунктами, хотя бы один из которых находится на территории РФ (за исключением перевозки (транспортировки) товаров, помещенных под режим международного таможенного транзита) (пп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ);
- осуществляется перевозка (транспортировка) товаров, помещенных под режим международного таможенного транзита (пп. 4.2 п. 1 ст. 148 НК РФ).

В перечисленных выше случаях стоимость услуг по перевозке (транспортировке) признается объектом обложения НДС.

При этом указанные услуги облагаются НДС по ставке 18% либо по нулевой ставке (в случаях, предусмотренных п. 1 ст. 164 НК РФ) (Письмо Минфина России от 24.05.2006 N 03-04-08/108).

Если российская организация оказывает услуги по перевозке товаров по территории иностранного государства до границы РФ, т.е. между пунктами отправления и назначения, расположенными за пределами территории РФ, такие услуги объектом обложения НДС не признаются (Письмо Минфина России от 26.07.2007 N 03-07-08/210).



Если услуги по перевозке (транспортировке) оказываются иностранными организациями, то местом их реализации территория РФ не признается (пп. 5 п. 1.1 ст. 148 НК РФ). Соответственно, эти услуги НДС не облагаются (Письма Минфина России от 17.07.2007 N 03-07-08/199, 24.05.2006 N 03-04-08/108 и от 26.06.2006 N 03-04-08/129).

### 3.3.2.6. Аренда морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания

Для определения места реализации услуг по сдаче в аренду морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания установлены особые правила.

Если такие суда сдаются в аренду по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, то местом реализации услуг по сдаче в аренду признается территория РФ при соблюдении двух условий:

- арендодателем является российская организация (российский предприниматель);
- перевозка осуществляется между пунктами, хотя бы один из которых находится на территории РФ.

Если арендодателем является российское лицо, но перевозка (транспортировка) осуществляется между пунктами, находящимися за пределами РФ, то местом реализации услуг территория РФ не является и они, соответственно, НДС не облагаются (Письмо Минфина России от 26.09.2006 N 03-04-08/193).

Не однозначным является вопрос о порядке определения места реализации услуг по сдаче судов в аренду для целей, не связанных с перевозкой и (или) транспортировкой.

С одной стороны, в отношении работ (услуг), не перечисленных в пп. 1 - 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ, должен применяться порядок определения места реализации, установленный пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ. Он говорит о том, что местом реализации таких услуг признается территория РФ, если деятельность исполнителя осуществляется на территории РФ.

Соответственно, если арендодателем является российская организация, то услуги должны облагаться НДС, если иностранная - услуги НДС не облагаются.

Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 24.07.2006 N 03-04-08/157. В нем указано, что если российская организация арендует морское судно у иностранной компании с целью использования его для бурения разведывательных скважин, то местом реализации услуг по аренде согласно пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ территория РФ не является. Соответственно, такие услуги НДС не облагаются.

С другой стороны, в пп. 5 п. 1.1 ст. 148 НК РФ указано, что если услуги по фрахтованию не перечислены в пп. 4.1 и 4.2 п. 1 ст. 148 НК РФ, то местом их реализации территория РФ не признается. На этом основании можно сделать вывод о том, что услуги по сдаче судна в аренду по договору фрахтования, не предусматривающему перевозку (транспортировку) на этом транспортном средстве, вообще не должны облагаться НДС, независимо от того, кто является арендодателем - российская организация или иностранная. Именно такой вывод сделан в Письме Минфина России от 05.06.2007 N 03-07-08/140 в отношении услуг, оказываемых российской организацией по предоставлению в аренду судов с экипажем для вылова рыбы за пределами территории РФ.

На наш взгляд, более правильно в данной ситуации применять пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ. Ведь применение пп. 5 п. 1.1 ст. 148 НК РФ приводит к тому, что услуги по сдаче судна в аренду для целей, не связанных с перевозкой (транспортировкой), вообще выводятся из-под налогообложения налогом на добавленную стоимость, в том числе и в ситуации, когда договор аренды заключается между двумя российскими организациями.

В этой связи отметим, что если арендодателем по договору аренды судна является иностранное лицо, то местом реализации услуг территория РФ не признается ни при каких условиях, независимо от того, для каких целей арендуется судно (пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ, пп. 5 п. 1.1 ст. 148 НК РФ, Письма Минфина России от 16.07.2007 N 03-07-08/196, от 26.09.2006 N 03-04-08/193).

### 3.3.2.7. Работы (услуги), место реализации которых определяется в зависимости от места осуществления деятельности исполнителя

В отношении всех работ (услуг), не поименованных явно в пп. 1 - 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ, место реализации определяется по пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ в зависимости от места осуществления деятельности исполнителя.

Если местом осуществления деятельности исполнителя является территория РФ, то местом реализации этих работ (услуг) также признается территория РФ вне зависимости от места их фактического оказания и потребления.

Так, например, по мнению налоговиков, пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ применяется в отношении следующих видов работ (услуг):

- услуги по сдаче в аренду (лизинг) автотранспортных средств (Письмо УФНС России по г. Москве от 26.10.2004 N 24-11/68740);
- услуги по проверке (тестированию) программных продуктов (Письмо Минфина России от 19.05.2006 N 03-04-08/101);
- услуги по поиску и привлечению участников для участия в международной выставке (Письмо ФНС России от 07.07.2006 N ШТ-6-03/688@);
- работы по информатизации (Письмо Минфина России от 04.07.2007 N 03-07-08/182);
- услуги по проведению международной конференции (Письмо Минфина России от 11.05.2007 N 03-07-05/22).

А ФАС Дальневосточного округа посчитал, что пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ должен применяться в отношении таких работ, как работы по техническому обеспечению выполнения научно-исследовательских работ (Постановление от 21.06.2007 N Ф03-А37/07-2/2055).

По общему правилу место осуществления деятельности исполнителя работ (услуг) определяется в порядке, аналогичном изложенному выше порядку определения места осуществления деятельности покупателя работ (услуг) (см. с. 100).

Пример 3.28. Иностранная фирма, местом осуществления деятельности которой территория РФ не является, оказывает российской патентной организации услуги по патентованию изобретений за пределами РФ.

Данный вид услуг не поименован в пп. 1 - 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ, поэтому место реализации этих услуг должно определяться в зависимости от места осуществления деятельности лица, оказывающего эти услуги. Поскольку в рассматриваемой ситуации место осуществления деятельности исполнителя находится за пределами РФ, стоимость оказанных услуг НДС в РФ не облагается.

Применительно к отдельным видам услуг НК РФ устанавливает специальные правила определения места осуществления деятельности исполнителя работ (услуг).

При оказании услуг по предоставлению в пользование воздушных судов, морских судов или судов внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем местом осуществления деятельности исполнителя (организации (предпринимателя), предоставляющей эти услуги) не признается территория РФ, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории РФ.

Местом осуществления деятельности исполнителя при оказании услуг по перевозке воздушными судами, морскими судами и судами внутреннего плавания не признается территория РФ, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории РФ.

Таким образом, услуги по перевозке пассажиров, багажа, грузов или почты воздушным, морским или речным транспортом, если пункт отправления и пункт назначения находятся за пределами территории РФ, НДС не облагаются.

### 3.3.2.8. Работы (услуги) вспомогательного характера

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации других (основных) (работ, услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных товаров (работ, услуг) (п. 3 ст. 148 НК РФ).

Сложность применения данной нормы НК РФ обусловлена тем, что НК РФ не раскрывает понятие вспомогательных услуг.

В одном из ненормативных Писем Минфина России есть разъяснение аналогичной нормы, присутствовавшей в Законе "О НДС", действовавшем до вступления в силу гл. 21 НК РФ. Согласно этому Письму вспомогательными следует считать услуги, которые оказываются наряду с основными услугами одним и тем же предприятием в рамках его экономической деятельности (см. Письмо Минфина России от 27.09.1999 N 04-03-08).

Аналогичного подхода к определению понятия "вспомогательные услуги" придерживается также Президиум ВАС РФ (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 11.04.2000 N 1041/99).

Рассмотрим, например, следующую ситуацию.

Российская организация заключила с иностранным заказчиком договор на тестирование программных продуктов заказчика. В рамках выполнения этого договора организация-исполнитель создает новые (вспомогательные) программные продукты и передает заказчику исключительные права на эти программные продукты на возмездной основе.

Возникает вопрос: облагается ли НДС стоимость услуг по тестированию программных продуктов и услуг по передаче исключительных прав на созданные в процессе работы вспомогательные программы?

Местом реализации услуг по тестированию программных продуктов в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ признается место деятельности исполнителя (в данном случае - это РФ). Поэтому стоимость этих услуг облагается НДС.

Место реализации услуг по передаче исключительных прав на программы для ЭВМ определяется в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ по месту деятельности покупателя (в данном случае не территория РФ). Поэтому такие услуги НДС облагаться не должны.

Однако в данном случае новые программы создаются с целью оказания основных услуг по договору - тестирование программных продуктов. Поэтому создание новых программ и, соответственно, передачу исключительных прав на эти программы следует квалифицировать как оказание вспомогательных услуг в рамках договора на тестирование программ. А это, в свою очередь, означает, что место реализации услуг по передаче прав на созданные программы следует определять по месту реализации услуг по тестированию. То есть местом реализации услуг по передаче прав в данном случае будет являться территория РФ. Соответственно, операции по передаче авторских прав должны облагаться НДС <\*>.

<\*> Отметим, что после 1 января 2008 г. в такой ситуации организация-исполнитель может воспользоваться льготой, предусмотренной пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ (см. с. 139).

Именно к такому выводу пришел Минфин России в Письме от 19.05.2006 N 03-04-08/101.

А вот другая ситуация.

Российская организация (в качестве исполнителя) заключает с иностранной организацией, не имеющей представительства на территории РФ, договор на выполнение работ по разработке программ для ЭВМ, их адаптации и модификации. В качестве вспомогательных работ по контракту проводится тестирование этих программ.

Как в этом случае решается вопрос с НДС?

В данной ситуации нужно исходить из того, что основными работами являются работы по разработке программ, а тестирование носит вспомогательный характер.

Согласно пп. 4 п. 1 и пп. 4 п. 1.1 ст. 148 НК РФ место реализации услуг (выполнения работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации признается место деятельности их покупателя.

Соответственно, местом реализации работ по разработке программ для ЭВМ и баз данных, их адаптации и модификации, оказанных российской организацией иностранной организации, территории Российской Федерации не признается, и такие услуги на территории Российской Федерации налогом на добавленную стоимость не облагаются.

Поскольку работы по тестированию программ для ЭВМ, выполняемые российской организацией для иностранной организации, являются в данном случае вспомогательными по отношению к работам по разработке данных программ, местом реализации работ по тестированию территория Российской Федерации также не является и, соответственно, операции по реализации данных работ НДС на территории Российской Федерации не облагаются (Письмо Минфина России от 06.06.2007 N 03-07-08/144).

#### **Глава 4. ОПЕРАЦИИ, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (Льготы по НДС)**

##### **4.1. Общие вопросы применения налоговых льгот**

Перечень операций, не подлежащих обложению НДС (освобожденных от налогообложения), содержится в ст. 149 НК РФ.

Все операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения), перечислены в трех разных пунктах (п. п. 1 - 3) ст. 149 НК РФ. Такое разделение является неслучайным.

В п. 1 ст. 149 НК РФ предусмотрен лишь один вид не облагаемой налогом операции - предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ. Данные операции подлежат обложению в силу специфики условий применения налогового освобождения, особенностей правового статуса услугополучателя. Порядок применения данной льготы подробно рассмотрен в подразд. 4.2.1.

Все остальные операции, подлежащие освобождению от налогообложения, перечислены в п. п. 2 и 3 ст. 149 НК РФ. При этом правила предоставления льгот по операциям, предусмотренным в п. п. 2 и 3 ст. 149 НК РФ, имеют следующие принципиальные различия:

1. Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 ст. 149 НК РФ, вправе отказаться от освобождения этих операций от

налогообложения. Если налогоплательщик осуществляет операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 2 ст. 149 НК РФ, то он не может отказаться от применения льготы.

2. При осуществлении операций, предусмотренных п. 2 ст. 149 НК РФ, налогообложению не подлежат как операции по реализации указанных в этом пункте товаров, работ, услуг, так и операции по их передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд. Операции, перечисленные в п. 3 ст. 149 НК РФ, не подлежат налогообложению только при осуществлении налогоплательщиком операций по реализации этих товаров, работ, услуг. Налоговое освобождение при передаче товаров, выполнении работ, оказании услуг для собственных нужд предоставляется только в случаях, специально поименованных в отдельных подпунктах п. 3 ст. 149 НК РФ, например при реализации товаров (работ, услуг) предприятиями, использующими труд инвалидов (пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Обратите внимание! При совершении операций, освобождаемых от НДС (не облагаемых НДС), счета-фактуры выставляются налогоплательщиком-продавцом в общеустановленном порядке. При этом счет-фактура выставляется покупателю без выделения суммы НДС. На нем делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)" (п. 5 ст. 168 НК РФ).

Если при совершении операции, освобожденной от НДС, продавец выставит в адрес покупателя счет-фактуру с выделенной в нем суммой НДС, то всю эту сумму налога необходимо будет заплатить в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ).

При заполнении Декларации по НДС обороты по реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, отражаются в разд. 9.

#### 4.1.1. Исчисление НДС при изменении режима налогообложения (введении, отмене льгот)

Перечень операций, освобождаемых от налогообложения, не является постоянным и периодически претерпевает изменения.

Так, с 1 января 2008 г. введены новые льготы в отношении следующих операций:

- реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ введен в гл. 21 НК РФ Законом N 195-ФЗ);

- выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются виды деятельности, перечисленные в пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ (пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ введен в гл. 21 НК РФ Законом N 195-ФЗ);

- операции по уступке (приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки (пп. 26 п. 3 ст. 149 НК РФ введен в гл. 21 НК РФ Законом N 195-ФЗ);

- проведение работ (оказание услуг) резидентами портовой особой экономической зоны в портовой особой экономической зоне (пп. 27 п. 3 ст. 149 введен в гл. 21 НК РФ Законом N 240-ФЗ).

Кроме того, вместо действовавшей ранее льготы в отношении операций по реализации лома и отходов черных и цветных металлов (пп. 24 п. 3 ст. 149 НК РФ) с 1 января 2008 г. действует новая льгота, которая предусматривает освобождение от НДС операций по реализации лома и отходов только цветных металлов (пп. 25 п. 2 ст. 149 введен в гл. 21 НК РФ Законом N 85-ФЗ).

Порядок налогообложения в переходный период (в связи с изменением режима налогообложения) регулируется п. 8 ст. 149 НК РФ.

В соответствии с этим пунктом при изменении редакции п. п. 1 - 3 ст. 149 НК РФ (отмене каких-либо льгот или введении новых льгот) налогоплательщиками должен применяться тот порядок налогообложения, который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! При введении новых льгот основные проблемы возникают в том случае, когда авансовые платежи поступают от покупателя до введения льготы, а отгрузка товаров (работ, услуг) происходит уже в периоде действия льготы. В такой ситуации полученный аванс включает в себя НДС, который поставщик на основании ст. 162 НК РФ обязан

заплатить в бюджет, а стоимость реализованных товаров (работ, услуг) НДС не облагается. Возникает вопрос: как быть с НДС, уплаченным в бюджет при получении аванса?

Есть несколько путей решения этой проблемы.

Вариант 1 - для особо предусмотрительных налогоплательщиков.

Этот вариант годится для тех случаев, когда о введении новых льгот становится известно заранее. Если из заключаемого договора однозначно следует, что отгрузка товаров (работ, услуг) будет происходить уже в период действия льготы, то при заключении договора стороны могут предусмотреть в нем цену товаров (работ, услуг) без НДС. В этом случае при получении аванса налогоплательщик-продавец имеет все основания не включать полученную сумму в налоговую базу по НДС (см. Письмо ФНС России от 09.12.2004 N 03-1-08/2467/17@ <\*>).

<\*> Позиция, изложенная в Письме, согласована с Минфином России.

Вариант 2 - для налогоплательщиков, которые стремятся избежать всяческих проблем.

Если при заключении договора стоимость товаров (работ, услуг) была определена с учетом НДС, то при получении аванса поставщик обязан перечислить этот НДС в бюджет.

Затем налогоплательщик-поставщик может в установленном порядке (см. ниже подразд. 4.1.2) отказаться от использования льготы в отношении реализуемых им товаров (работ, услуг). В этом случае реализация товаров (работ, услуг) будет облагаться НДС, что даст возможность предъявить к вычету всю сумму НДС, уплаченную в бюджет при получении аванса (п. 6 ст. 172 НК РФ).

Правомерность такого подхода подтверждена в упомянутом выше Письме ФНС России N 03-1-08/2467/17@.

Отметим, что этот вариант годится только в том случае, если льгота в отношении реализуемых товаров (работ, услуг) предусмотрена п. 3 ст. 149 НК РФ (от льгот, перечисленных в п. 2 ст. 149 НК РФ, отказаться нельзя).

Вариант 3 - для налогоплательщиков, получивших аванс с НДС, но не готовых отказаться от льготы.

Чтобы не потерять сумму НДС, уплаченную в бюджет при получении аванса, необходимо в договор внести изменения, предусматривающие изменение цены реализуемых товаров (работ, услуг). Новая цена не должна включать в себя НДС. При этом гражданское законодательство позволяет сторонам менять цену договора каким угодно образом.

Пример 4.1. Организации А и Б заключили в 2007 г. лицензионный договор на передачу неисключительных прав на использование программы для ЭВМ. Цена договора - 118 000 руб. (в том числе НДС 18% - 18 000 руб.). В соответствии с условиями договора моментом передачи прав является момент передачи экземпляра программы со всей необходимой документацией, который подтверждается актом приема-передачи, подписываемым сторонами договора.

17 января 2008 г. (до подписания акта приема-передачи) стороны заключили соглашение об изменении цены договора. Новая цена договора составляет:

- а) 100 000 руб. (НДС нет);
- б) 110 000 руб. (НДС нет);
- в) 118 000 руб. (НДС нет).

Все три варианта изменения цены (а), б) и в)), рассмотренные в примере 4.1, имеют с точки зрения гражданского законодательства совершенно равные права на существование. И последствия у них одинаковы - прежнее соглашение о цене (с учетом НДС) перестает действовать, с момента подписания соглашения действует новая цена (без НДС).

Соответственно, и налоговые последствия во всех трех случаях должны быть одинаковы: после внесения изменений в договор налогоплательщик-поставщик получает право на возврат суммы НДС, уплаченной в бюджет при получении аванса. Эта сумма должна быть возвращена налогоплательщику на основании ст. 78 НК РФ как излишне уплаченная в бюджет.

Однако налоговые органы смотрят на эту проблему несколько иначе. Позиция ФНС России (согласованная с Минфином России) изложена в Письмах от 09.12.2004 N 03-1-08/2467/17@ и от 17.02.2006 N ММ-6-03/182@.

По мнению ФНС, сумму НДС с аванса можно вернуть только в том случае, если вносимыми изменениями цена договора уменьшается на сумму НДС (вариант а) в примере 4.1). При возврате НДС покупателю поставщик получает право на возврат суммы НДС, уплаченной в бюджет при получении аванса.

Если же согласно внесенным изменениям новая цена договора (без НДС) соответствует старой (с НДС) (вариант в) в примере 4.1), поставщик не имеет права вернуть из бюджета сумму НДС, уплаченную при получении аванса.

Вариант б) из примера 4.1, когда цена уменьшается, но на сумму, меньшую суммы НДС, в упомянутых Письмах ФНС России вообще не рассматривается.

На наш взгляд, приведенный подход налоговых органов не имеет под собой никакого нормативного обоснования. Во всех трех вариантах изменения цены, рассмотренных в примере 4.1, налогоплательщик получает законное право на возврат НДС из бюджета. Однако во всех случаях, кроме варианта а), право на возврат, скорее всего, придется отстаивать в судебном порядке.

Но есть и другой путь. Можно расторгнуть договор с покупателем и вернуть ему всю сумму полученного ранее аванса. Затем между налогоплательщиком и покупателем заключается новый договор, в котором цена товаров (работ, услуг) указывается уже без НДС. При этом цена в новом договоре может быть какой угодно (как больше, так и меньше цены первоначального договора). Аванс, поступивший от покупателя по новому договору, в налоговую базу по НДС у налогоплательщика-продавца не включается (см. с. 249).

В момент возврата аванса после расторжения первоначального договора поставщик на основании п. 5 ст. 171 НК РФ получает право на вычет НДС, уплаченного в бюджет при поступлении аванса.

#### 4.1.2. Отказ от применения налоговых льгот

Использование налоговых льгот является правом налогоплательщика. Поэтому по общему правилу налогоплательщик может отказаться от применения льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ (ст. 56 НК РФ).

В соответствии с п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик может отказаться только от тех льгот, которые предусмотрены п. 3 ст. 149 НК РФ. Если же налогоплательщик осуществляет операции по реализации товаров (работ, услуг), перечисленные в п. п. 1 и 2 ст. 149 НК РФ, то он не имеет права отказаться от использования льготного режима налогообложения и взимать с покупателей суммы НДС.

Установление запрета на отказ от использования льгот обусловлено тем обстоятельством, что НДС является косвенным налогом. Фактически плательщиком данного налога является конечный потребитель товаров (работ, услуг). Устанавливая льготный режим налогообложения в отношении отдельных категорий товаров (работ, услуг), законодатель льготирует прежде всего их конечного потребителя, гарантируя ему, что цены на данные товары (работы, услуги) не будут увеличены на сумму НДС. Таким образом, если один из налогоплательщиков в цепочке движения товаров (работ, услуг) от изготовителя до конечного потребителя откажется от применения льготы по НДС, то в результате соответствующей льготы лишается конечный потребитель, приобретающий товары (работы, услуги), стоимость которых увеличена на сумму налога.

Предоставляя налогоплательщикам возможность отказаться от использования ряда налоговых льгот, гл. 21 НК РФ устанавливает специальный порядок оповещения об этом налоговых органов.

Налогоплательщик, изъявивший желание отказаться от использования налогового освобождения, должен представить в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика соответствующее заявление. Заявление должно быть подано в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от использования льготы.

Пример 4.2. Организация занимается торговой деятельностью, реализуя в числе прочих товаров изделия народных художественных промыслов. Операции по реализации данных изделий освобождаются от налогообложения на основании пп. 6 п. 3 ст. 149 НК РФ.

Организация в январе 2008 г. решила отказаться от этой льготы. Поскольку с 1 января 2008 г. НДС уплачивается всеми налогоплательщиками ежеквартально, отказ от использования льготы возможен в данной ситуации только с 1 апреля 2008 г.

Заявление об отказе от использования льготы должно быть подано в налоговую инспекцию не позднее 1 апреля 2008 г.

Отказ от льготы возможен минимум на год. Более продолжительный срок можно указать непосредственно в заявлении об отказе от использования льготы, подаваемом в налоговый орган.

НК РФ не предъявляет никаких требований к форме заявления об отказе от использования налоговых льгот. Поэтому налогоплательщик имеет право составить это заявление в произвольной форме, указав в нем следующую информацию:

- наименование операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых налогоплательщик отказывается от использования льготы, с указанием соответствующего подпункта из перечня льгот, перечисленных в п. 3 ст. 149 НК РФ;

- срок, начиная с которого налогоплательщик планирует отказаться от льготы;
- срок, на который налогоплательщик отказывается от использования льготы (не может быть менее года).

Отказ от использования освобождения возможен как в отношении нескольких операций, предусмотренных различными подпунктами п. 3 ст. 149 НК РФ, так и в отношении операций, предусмотренных каким-то одним подпунктом п. 3 ст. 149 НК РФ.

Пример 4.3. Организация осуществляет несколько видов деятельности, в том числе иногда выдает сторонним юридическим и физическим лицам займы в денежной форме.

Организация подала в налоговую инспекцию заявление об отказе от использования льготы в отношении операций по бесплатной раздаче продукции (работ, услуг) в рекламных целях, предусмотренной пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ.

Отказ распространяется только на бесплатную раздачу продукции (работ, услуг) в рекламных целях. Всеми остальными льготами организация пользуется в общеустановленном порядке. В частности, организация продолжает пользоваться льготой в отношении операций по предоставлению займов в денежной форме, предусмотренных пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ.

Если налогоплательщик заявляет об отказе от использования налогового освобождения, то данный отказ распространяется на все операции, осуществляемые им в рамках соответствующего подпункта п. 3 ст. 149 НК РФ. Налоговый кодекс не допускает отказ от применения льгот в зависимости от того, кто является покупателем (заказчиком) товаров (работ, услуг).

Это требование понятно. Если вы, например, реализуете путевки и отказываетесь от использования льготы, предусмотренной пп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ, то вам придется начислять НДС на стоимость всех путевок, реализованных после отказа от льготы.

Обратите внимание! В некоторых подпунктах п. 3 ст. 149 НК РФ перечислены несколько разных операций. Например, пп. 13 п. 3 ст. 149 НК РФ освобождает от НДС два вида операций:

- реализация входных билетов на спортивно-зрелищные мероприятия;
- оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения спортивно-зрелищных мероприятий.

Возникает вопрос: может ли организация отказаться от льготы в части услуг по аренде, но оставить за собой льготу в отношении входных билетов?

Налоговое ведомство считает, что нет. Отказ распространяется на все операции, перечисленные в соответствующем подпункте п. 3 ст. 149 НК РФ. При этом налогоплательщик сохраняет право на использование льгот, предусмотренных другими подпунктами п. 3 ст. 149 НК РФ (Письмо ФНС России от 08.08.2006 N ШТ-6-03/784@ "О направлении информации").

Если налогоплательщик отказался от использования какой-либо льготы по НДС, то при совершении соответствующих операций он должен в общеустановленном порядке увеличивать стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) на сумму НДС, предъявляя его покупателям. Счета-фактуры в этом случае должны оформляться на имя покупателей с выделением суммы НДС.

Обороты по реализации товаров (работ, услуг) будут отражаться в разд. 3 Декларации по НДС. При этом в разд. 9 информация о таких операциях уже не приводится.

#### 4.1.3. Применение налоговых льгот при совершении посреднических операций

В соответствии с п. 7 ст. 149 НК РФ освобождение от налогообложения в отношении операций, предусмотренных ст. 149 НК РФ, не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров, если иное не предусмотрено НК РФ.

Таким образом, по общему правилу посреднические услуги облагаются НДС по ставке 18%, даже если они связаны с реализацией (приобретением) товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС.

Пример 4.4. Операции по реализации путевок (курсовок) в санаторно-курортные учреждения, расположенные на территории РФ, не облагаются НДС в соответствии с пп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ. Организация осуществляет реализацию указанных путевок, выступая в качестве комиссионера.

Сумма комиссионного вознаграждения, полученного организацией, подлежит обложению НДС в общеустановленном порядке по ставке 18%.

Исключение из приведенного выше порядка составляют посреднические услуги по реализации следующих товаров (работ, услуг):

- услуг по сдаче в аренду служебных и (или) жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ (п. 1 ст. 149 НК РФ);
- медицинских товаров, предусмотренных пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ;
- ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализации похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) (пп. 8 п. 2 ст. 149 НК РФ);
- изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства, предусмотренных пп. 6 п. 3 ст. 149 НК РФ.

В перечисленных выше случаях льгота распространяется в том числе и на посреднические услуги (п. 2 ст. 156 НК РФ).

Кроме того, льгота по НДС распространяется также на оказание банками посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты (пп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Пример 4.5. Организация, выступая в качестве комиссионера, реализует медицинские товары, не облагаемые НДС на основании пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Посреднические услуги, оказываемые организацией при реализации освобожденных от НДС медицинских товаров, также освобождаются от НДС (п. 2 ст. 156 НК РФ). Соответственно, сумма комиссионного вознаграждения, получаемого организацией, НДС не облагается.

#### 4.1.4. Раздельный учет затрат при осуществлении операций, освобождаемых и не освобождаемых от НДС

Одним из условий обоснованного использования льгот, предусмотренных ст. 149 НК РФ, является ведение раздельного учета операций, подлежащих и не подлежащих налогообложению (п. 4 ст. 149 НК РФ).

Раздельный учет предполагает раздельный учет затрат на производство и реализацию товаров (работ, услуг), реализуемых в рамках совершения облагаемых и не облагаемых НДС операций, а также раздельный учет сумм "входного" НДС по товарам (работам, услугам), используемым для производства облагаемых и не облагаемых налогом товаров (работ, услуг).

Необходимость ведения раздельного учета сумм "входного" НДС обусловлена различными правилами учета "входного" НДС при реализации облагаемых и не облагаемых налогом товаров (работ, услуг) (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Так, при реализации облагаемых НДС товаров (работ, услуг) сумма "входного" НДС отражается на счете 19 "НДС по приобретенным ценностям" до того момента, когда их можно принять к вычету (возместить из бюджета) в установленном НК РФ порядке, а затем они списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом" (субсчет "Расчеты по НДС").

Суммы НДС по товарам (работам, услугам), используемым при осуществлении операций, освобожденных от НДС, учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) и к вычету не принимаются (пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ). Соответственно, эти суммы "входного" НДС на счете 19 не отражаются, а учитываются в составе стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) на тех счетах, на которых оприходованы сами приобретенные товары (работы, услуги).

При ведении раздельного учета затрат необходимо руководствоваться следующими правилами.

Если произведенные затраты непосредственно связаны с производством (приобретением) и реализацией определенных товаров (работ, услуг), то в этом случае они в полном объеме включаются в состав затрат по данному конкретному виду деятельности. "Входной" НДС по таким затратам в полном объеме либо принимается к вычету (если затраты относятся к облагаемому НДС виду деятельности), либо учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) (если затраты относятся к не облагаемому НДС виду деятельности).

Пример 4.6. Организация осуществляет два вида деятельности: выполнение ремонтно-реставрационных работ по реставрации памятников истории и культуры и иные виды строительной деятельности. Операции по выполнению ремонтно-реставрационных работ НДС не облагаются (пп. 15 п. 2 ст. 149 НК РФ).

В марте организация выполняла работы на двух объектах:

объект 1 - реставрационные работы, подпадающие под действие льготы по НДС;

объект 2 - строительство производственного здания, облагаемое НДС в общеустановленном порядке.

В марте организация получила счета на оплату услуг по вывозу мусора со строительных площадок за март. При этом согласно счетам стоимость услуг по вывозу мусора с объекта 1 составила 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.), а с объекта 2 - 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.).



В рассматриваемой ситуации организация должна вести отдельный учет затрат по объектам 1 и 2.

Стоимость услуг по вывозу мусора с объекта 1 включается в состав затрат по этому объекту. При этом сумма "входного" НДС в размере 18 000 руб. к вычету не принимается, а включается в состав затрат по объекту 1 в составе стоимости работ по вывозу мусора (п. п. 2 и 4 ст. 170 НК РФ).

Стоимость услуг по вывозу мусора с объекта 2 включается в состав затрат по объекту 2. При этом сумма "входного" НДС в размере 36 000 руб. принимается к вычету в общеустановленном порядке (п. 4 ст. 170 и п. 2 ст. 171 НК РФ).

Бывают ситуации, когда произведенные расходы нельзя напрямую отнести к определенному виду операций.

В случае частичного использования приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, а частично в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых освобождены от обложения НДС, суммы "входного" НДС принимаются к вычету либо учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) в порядке, предусмотренном в п. 4 ст. 170 НК РФ.

Суммы "входного" НДС принимаются к вычету либо включаются в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в пропорции, определяемой исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

Пример 4.7. В ситуации, рассмотренной в примере 4.6, предположим, что в счетах на оплату услуг по вывозу мусора нет расшифровки стоимости услуг по объектам, а дается лишь общая стоимость оказанных за месяц услуг - 354 000 руб. (в т.ч. НДС - 54 000 руб.).

В этом случае "входной" НДС по услугам по вывозу мусора в сумме 54 000 руб. делится между облагаемыми и необлагаемыми операциями пропорционально выручке от реализации облагаемых и необлагаемых товаров (работ, услуг) за налоговый период <\*>.

-----  
<\*> С 1 января 2008 г. налоговым периодом для всех налогоплательщиков является квартал.

Подробно порядок ведения отдельного учета сумм "входного" НДС при осуществлении операций, как облагаемых, так и необлагаемых НДС, приведен в подразд. 8.5.

#### 4.1.5. Наличие лицензии как необходимое условие применения льгот

Требование об обязательном наличии лицензии для правомерного применения льгот по НДС закреплено в п. 6 ст. 149 НК РФ.

Внимание! Важная информация! Наличие лицензии является необходимым условием для правомерного использования льготы по НДС, но только в отношении тех видов деятельности, лицензирование которых предусмотрено законом.

Если осуществляемая налогоплательщиком деятельность не подлежит лицензированию, то отсутствие лицензии не препятствует использованию льготы (Письмо Минфина России от 01.12.2005 N 03-04-11/321).

Так, например, ФАС Московского округа (Постановление от 09.06.2007 N КА-А40/3431-07) признал право налогоплательщика, не имеющего лицензии, на использование льготы в отношении услуг по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках и студиях (пп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ), поскольку такая деятельность не подлежит лицензированию. К аналогичному выводу пришел и ФАС Центрального округа в отношении услуг по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в детских спортивных секциях (Постановление от 14.06.2006 N А35-173/05-С2).

А ФАС Уральского округа сделал аналогичный вывод в отношении налогоплательщика, осуществлявшего операции по реализации медицинской техники (Постановление от 30.11.2004 N Ф09-5111/04-АК).

Если же деятельность подлежит лицензированию, то отсутствие лицензии автоматически лишает налогоплательщика права на льготу. Обратное не удастся доказать даже в суде (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 13.03.2006 N А29-4527/2005а, Уральского округа от 07.12.2006 N Ф09-10910/06-С2 и 14.12.2004 N Ф09-5288/04-АК).

На практике возможна и такая ситуация. Налогоплательщик в установленном законом порядке осуществил все действия, необходимые для получения лицензии. Но по независящим от него причинам лицензия им получена не была (либо была получена с нарушением установленных сроков). Соответственно, организация в течение определенного промежутка времени осуществляет лицензируемую деятельность без лицензии.

Налоговые органы и в такой ситуации считают, что до момента фактического получения лицензии у организации нет права на льготу. Однако суды при таких обстоятельствах часто встают на сторону налогоплательщиков.

Так, например, ФАС Северо-Западного округа рассматривал ситуацию, когда организация не получила лицензию в связи с отсутствием у лицензирующего органа бланков лицензий. Суд признал право налогоплательщика на освобождение от уплаты НДС, поскольку им были соблюдены положения действующего законодательства о порядке получения лицензии (Постановление от 19.01.2005 N А42-5353/03-27). Аналогичные решения принимаются судами и в других округах (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 22.03.2007 N А39-3943/2006, от 10.03.2006 N А29-5876/2005а, Восточно-Сибирского округа от 08.02.2007 N А19-26666/05-43-Ф02-105/07).

Порядок лицензирования отдельных видов деятельности на территории РФ в настоящее время определяется Федеральным законом от 08.08.2001 N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" (далее - Закон N 128-ФЗ).

Перечень лицензируемых видов деятельности установлен ст. 17 Закона N 128-ФЗ. Виды деятельности, не перечисленные в ст. 17 Закона N 128-ФЗ, лицензированию не подлежат.

Однако следует помнить, что действие Закона N 128-ФЗ не распространяется на некоторые виды деятельности, например деятельность кредитных организаций или биржевую деятельность, лицензирование которых осуществляется в соответствии со специальным законодательством (п. 2 ст. 1 и п. 1 ст. 18 Закона N 128-ФЗ).

Так, например, лицензирование деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 22.04.1996 N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг".

#### 4.2. Порядок применения отдельных льгот

##### 4.2.1. Предоставление в аренду помещений иностранным гражданам и организациям

В соответствии с п. 1 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ.

Льготный порядок налогообложения, предусмотренный п. 1 ст. 149 НК РФ, применяется в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан РФ и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) РФ.

Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых, аккредитованных в Российской Федерации, применяется льготный режим, предусмотренный п. 1 ст. 149 НК РФ, утвержден совместным Приказом МИД России N 6498 и Минфина России N 40н от 08.05.2007, который вступил в силу с 1 августа 2007 г. (для налогоплательщиков, уплачивавших НДС ежемесячно) либо с 1 октября 2007 г. (для налогоплательщиков, уплачивавших НДС ежеквартально) <\*>.

<\*> В соответствии со ст. 5 НК РФ нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода.

До момента вступления в силу нового Перечня налогоплательщикам следовало руководствоваться Перечнем, приведенным в совместном Приказе МИД России N 13747 и МНС России N БГ-3-06/386 от 13.11.2000 "Об освобождении от налогообложения реализации услуг по сдаче в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и организациям".

Обратите внимание! Перечни государств в новом и старом Перечнях не совпадают.

Порядок применения нового Перечня разъяснен в Письме Минфина России от 21.09.2007 N 03-07-15/138 (см. также Письмо ФНС России от 09.10.2007 N ШТ-6-03/765@).

В этом Письме со ссылкой на п. 8 ст. 149 НК РФ <\*> разъясняется, что с 1 августа 2007 г. (для налогоплательщиков, уплачивающих налог ежеквартально, - с 1 октября 2007 г.) при оказании услуг по аренде помещений гражданам и (или) организациям иностранных государств, включенных в новый Перечень, счета-фактуры выставляются без НДС.

-----  
<\*> Согласно п. 8 ст. 149 НК РФ при отмене либо введении новых льгот применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

Если до вступления в силу нового Перечня в отношении отдельных государств, поименованных в нем, освобождение от НДС не применялось (например, Гайана, Мексика, Панама, Эритрея), то при оказании услуг по аренде гражданам (организациям) таких государств до 1 августа 2007 г. (для налогоплательщиков, уплачивающих налог ежеквартально, - до 1 октября 2007 г.) счета-фактуры должны были выставляться с учетом НДС.

В отношении услуг по аренде помещений, оказываемых гражданам и (или) организациям иностранных государств, для которых освобождение от НДС действовало только до вступления в силу нового Перечня (например, Заир, Испания, Италия), счета-фактуры без учета НДС следовало выставить только в части услуг, оказанных до 1 августа 2007 г. (для налогоплательщиков, уплачивающих налог ежеквартально, - до 1 октября 2007 г.).

#### 4.2.2 Медицинские товары и медицинские услуги

Освобождение от налогообложения медицинских товаров предусмотрено пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ. В соответствии с НК РФ налогом не облагаются следующие медицинские товары как отечественного, так и зарубежного производства:

1) важная и жизненно необходимая медицинская техника, включенная в Перечень, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 17.01.2002 N 19.

Порядок применения указанного Перечня был разъяснен в Письме Минздрава России от 25.03.2002 N 2510/2698-02-23 "О принадлежности отдельных видов медицинской техники к Перечню важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники";

2) протезно-ортопедические изделия, сырье и материалы для их изготовления и полуфабрикаты к ним, включенные в Перечень, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 21.12.2000 N 998 (в ред. изменений, внесенных Постановлением Правительства РФ от 10.05.2001 N 357);

3) технические средства, включая автотранспорт, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов, включенные в Перечень, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 21.12.2000 N 998;

4) очки (за исключением солнцезащитных), линзы и оправы для очков (за исключением солнцезащитных).

Перечень линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных), реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, утвержден Постановлением Правительства РФ от 28.03.2001 N 240.

Освобождение от налогообложения очков (за исключением солнцезащитных) предоставляется по очкам, включенным в Перечень важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 17.01.2002 N 19.

Внимание! Важная информация! Освобождаются от налогообложения только те медицинские товары, которые включены в соответствующие перечни, утвержденные Правительством РФ.

\* \* \*

НДС не облагаются медицинские услуги, оказываемые медицинскими организациями и (или) учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой (пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ).

НК РФ определяет перечень услуг, которые относятся к медицинским услугам в целях применения льготы по НДС:

1) услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;

2) услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 20.02.2001 N 132.

Под действие льготы попадают в том числе и стоматологические услуги (Письмо Минфина России от 15.03.2006 N 03-04-05/04), включая услуги, оказываемые зуботехническими лабораториями, имеющими лицензию на право осуществления работ и услуг по специальности "Стоматология ортопедическая" в рамках оказания доврачебной помощи (Письмо МНС России от 05.12.2003 N 03-2-06/4/3525/28-АУ230).

Льгота также распространяется на услуги по проведению предварительных и периодических осмотров, медицинских осмотров, профилактических осмотров работников декретированных групп, ежедневных предрейсовых медицинских осмотров водителей (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.07.2007 N A19-27408/06-18-Ф02-4599/07, от 17.05.2007 N A19-24524/06-18-Ф02-2976/07);

3) услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;

4) услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;

5) услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;

7) услуги патолого-анатомические;

8) услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

9) ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета.

Основанием для применения льготы в отношении ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг являются:

- договор на оказание данного вида услуг с указанием источника финансирования;

- письменное уведомление заказчика, которому выделены средства непосредственно из федерального бюджета, в адрес исполнителей о выделенных ему целевых бюджетных средствах для оплаты ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Если указанные средства выделены из бюджетов субъектов РФ или местных бюджетов, основанием является справка финансового органа об открытии финансирования этих услуг за счет соответствующих бюджетов.

Все иные виды медицинских услуг, не перечисленные в НК РФ, подлежат обложению НДС в общеустановленном порядке.

Внимание! Важная информация! НК РФ не устанавливает каких-либо ограничений при применении рассматриваемой льготы в зависимости от форм оплаты за оказанные услуги. Освобождение от НДС предоставляется в том числе, если услуги оплачены по безналичному расчету организациями за своих работников.

Так, например, ФАС Северо-Западного округа подтвердил правомерность использования льготы в том случае, когда оплата оказанных медицинских услуг осуществлялась страховой организацией в рамках договоров добровольного медицинского страхования (Постановление от 24.05.2004 N Ф04/2846-325/А67-2004).

В качестве субъектов, которые могут воспользоваться рассматриваемой льготой, НК РФ называет медицинские организации и (или) учреждения, а также врачей, занимающихся частной медицинской практикой.

Под медицинскими организациями и (или) учреждениями понимаются организации любой организационно-правовой формы и ведомственной принадлежности. Кроме того, к медицинским организациям могут быть также отнесены медицинские пункты (подразделения), состоящие на балансе немедицинских организаций.

Помимо перечисленных выше медицинских услуг пп. 24 п. 2 ст. 149 НК РФ предусматривает освобождение от налогообложения следующих видов услуг:

- услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств;

- услуг по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, перечисленных в пп. 1 п. 2 ст. 149;

- услуг по оказанию протезно-ортопедической помощи.

При освобождении от налогообложения услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств следует иметь в виду, что, по мнению налоговых органов, освобождение предоставляется в отношении услуг, оказываемых на основании договоров с юридическими лицами (в частности, с больницами) на изготовление (внутриаптечное изготовление) лекарственных средств из сырья заказчика. Если же аптечная организация реализует лекарственные средства собственного изготовления, то обороты по реализации таких лекарственных средств облагаются НДС в общеустановленном порядке.

В то же время нужно учитывать, что в самом Налоговом кодексе нет указания на то, что услуги аптечных учреждений освобождаются от НДС только в том случае, если лекарственные средства изготавливаются из сырья заказчика. Поэтому льгота должна распространяться и на те случаи, когда аптечное учреждение изготавливает лекарства из собственного сырья.

Так, например, ФАС Восточно-Сибирского округа рассматривал ситуацию, когда аптечное учреждение реализовывало изготовленные им из собственного сырья лекарственные средства. При этом на стоимость сырья аптека начисляла НДС по ставке 10%, а на стоимость услуг по изготовлению лекарственных средств НДС не начислялся. Суд признал такие действия налогоплательщика правомерными (Постановление от 29.12.2004 N A19-5568/04-20-Ф02-5469/04-С1).

Правомерность применения льготы при изготовлении лекарственных средств из собственного сырья подтвердил и ФАС Уральского округа (Постановление от 26.02.2007 N Ф09-1043/07-С2).

Льгота в отношении услуг по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной) предоставляется любым организациям (в том числе и не являющимся аптечными) и индивидуальным предпринимателям при наличии у них соответствующих лицензий (Письма ФНС России от 24.10.2007 N ШТ-6-03/819@, Минфина России от 15.10.2007 N 03-07-15/146).

Услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи освобождаются от налогообложения при наличии у налогоплательщика соответствующей лицензии. Под действие льготы подпадают следующие виды услуг:

- техническое обслуживание протезно-ортопедических изделий;
- диагностика функциональных нарушений, состояния анатомических дефектов и реабилитационного потенциала у лиц, нуждающихся в протезно-ортопедической помощи, с целью определения объема, вида и характера указанной помощи;
- осуществление специальных мероприятий по подготовке к протезированию (ортезированию), подгонке и пользованию протезно-ортопедическими изделиями.

#### 4.2.3. Реализация продуктов питания столовыми

Согласно пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ от НДС освобождаются операции по реализации продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях.

В отношении столовых учебных заведений и медицинских организаций льгота применяется только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или средств фонда обязательного медицинского страхования.

Для дошкольных учреждений рассматриваемая льгота действует вне зависимости от источника финансирования (Постановление ФАС Уральского округа от 06.06.2006 N Ф09-3249/06-С2).

Если вышеперечисленные столовые реализуют покупные товары, то льгота по НДС в части реализации этих товаров не применяется. Это прямо следует из текста пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ.

При этом под льготу подпадает вся продукция собственного производства, произведенная и реализованная столовой в учебном заведении, независимо от того, кому она была реализована.

Правомерность этого вывода была подтверждена Высшим Арбитражным Судом РФ еще в 2004 г. (см. Решение ВАС РФ от 16.01.2004 N 14521/03).

Обратите внимание! Налоговые органы на местах настаивают на том, что льгота, предусмотренная пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ, на индивидуальных предпринимателей не распространяется (см., например, Письмо УМНС России по г. Москве от 21.06.2004 N 24-14/4/41004).

При этом арбитражная практика по данному вопросу противоречива. Так, например, ФАС Северо-Западного округа поддержал позицию налоговых органов (см. Постановление от 15.06.2004 N A21-11203/03-С1).

Однако гораздо чаще предпринимателям удается отстоять в суде свое право на льготу по НДС (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.08.2006 N A19-10052/06-9-Ф02-4229/06-С1, от 24.05.2006 N A19-1221/06-30-Ф02-2432/06-С1, от 25.11.2004 N A19-9495/04-18-Ф02-4954/04-С1, от 23.11.2004 N A19-9494/04-45-Ф02-4832/04-С1, Московского округа от 02.06.2004 N КА-А41/4239-04).

#### 4.2.4. Услуги по предоставлению в пользование жилых помещений

В соответствии с пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ от НДС освобождается реализация услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

И представители налоговых органов (см. Письмо МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@), и Минфин России (см. Письмо от 10.06.2004 N 03-03-09/17) настаивают на том, что под действие льготы с 1 января 2004 г. подпадает только плата за наем жилого помещения.

На операции по реализации услуг по содержанию и текущему ремонту жилищного фонда всех форм собственности рассматриваемая льгота не распространяется, и поэтому такие операции облагаются НДС в общеустановленном порядке (Письмо МНС России от 16.02.2004 N 03-1-08/435/17).

Аналогичный вывод сделан Минфином России в отношении услуг по техническому ремонту, санитарному обслуживанию мест общего пользования, содержанию лифтового хозяйства жилого фонда, оказываемых жилищно-эксплуатационными организациями как нанимателям, так и собственникам жилых помещений. Эти услуги должны облагаться НДС по ставке 18%.

Внимание! Важное судебное решение! Президиум ВАС РФ целиком поддерживает подход налоговых органов.

Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 31.01.2006 N 11110/05 указано, что предприятие, содержащее и обслуживающее лифтовое хозяйство, не имеет права на льготу, предусмотренную пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ. Суд обосновал свою позицию тем, что предприятие не вступает в правоотношения с гражданами, заключающими договоры найма жилых помещений, а обеспечивает содержание общего имущества дома. Такая деятельность относится к коммунальным услугам, оплата которых населением осуществляется помимо платы за наем жилого помещения. Реализация таких услуг облагается НДС в общем порядке.

А в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 05.10.2007 N 57 четко разъясняется, что при рассмотрении споров о применении льготы, предусмотренной пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ, судам необходимо иметь в виду, что гражданское законодательство различает правоотношения по предоставлению (передаче) имущества во владение и (или) пользование и правоотношения, возникающие по поводу эксплуатации, содержания и ремонта полученного во владение (пользование) имущества. Жилищный кодекс РФ также разграничивает: плату за пользование жилым помещением (плату за наем); плату за содержание и ремонт жилого помещения, включающую в себя плату за услуги и работы по управлению многоквартирным домом, содержанию и текущему ремонту общего имущества в многоквартирном доме; плату за коммунальные услуги.

Льгота, предусмотренная пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ, распространяется только на такой вид платежа, как плата за пользование жилым помещением (плата за наем, плата за жилое помещение).

\* \* \*

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Споры на практике вызывает вопрос о возможности использования льготы в отношении услуг по предоставлению в пользование жилой площади в общежитиях.

Налоговики считают, что начиная с 1 января 2004 г. <\*> плата за проживание в общежитии облагается НДС в общеустановленном порядке (см., например, Письмо УФНС России по г. Москве от 24.05.2007 N 19-11/048190).

-----  
<\*> По мнению налоговых органов, в соответствии со ст. 27 Федерального закона от 05.08.2000 N 118-ФЗ "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" освобождение от обложения НДС услуг по предоставлению в пользование жилой площади в общежитиях отменено с 01.01.2004, в связи с чем данные услуги являются объектом налогообложения по ставке 18%.

Статьей 27 Закона N 118-ФЗ установлено, что с 01.01.2004 вводится в действие пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ. До 01.01.2004 в соответствии с Законом N 118-ФЗ от НДС освобождалась реализация на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности, услуг по техническому обслуживанию, текущему ремонту, капитальному ремонту, санитарному содержанию, управлению эксплуатацией домохозяйства, осуществляемых за счет целевых расходов в домах жилищно-строительных кооперативов, а также услуг по предоставлению жилья в общежитиях (за исключением использования жилья в гостиничных целях и предоставления в аренду).

Суды же считают, что плата за предоставление комнат в общежитии подпадает под действие пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ и, следовательно, НДС не облагается.

Такое решение принял, например, ФАС Западно-Сибирского округа, подтвердивший право на использование льготы для колледжа, который предоставлял обучающимся и работникам колледжа жилые помещения в общежитиях. Основанием для взимания платы с жильцов в общежитии являлись договоры взаимной ответственности, заключенные с обучающимися, и договоры социального найма, заключенные с работниками.

Судьи исходили из ст. 16 Жилищного кодекса РФ, согласно которой комнаты в жилом доме, в том числе в общежитии, относятся к жилым помещениям. На этом основании суд сделал вывод о том, что операции по реализации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности, включая и общежития, подлежали освобождению от обложения НДС как до 01.01.2004, так и после указанной даты (см. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 31.07.2006 N Ф04-4937/2006(25052-A46-25)).

В другом случае налоговый орган отказал организации в праве на льготу, ссылаясь на то, что объектом договора найма жилого помещения может быть изолированное жилое помещение, а организация предоставляла студентам в пользование койко-места в общежитии. Однако суд признал решение налогового органа недействительным, посчитав, что организация правомерно пользовалась льготой, предусмотренной пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.09.2007 N Ф04-6225/2007(38037-A27-42)).

Аналогичные решения принимаются судами и в других округах (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 24.05.2007 N А05-798/2007, Волго-Вятского округа от 30.10.2007 N А29-1648/2007, от 26.03.2007 N А79-6049/2006, Восточно-Сибирского округа от 27.03.2007 N А74-3441/06-Ф02-1492/07, Уральского округа от 13.09.2007 N Ф09-7389/07-С2, от 19.07.2007 N Ф09-5525/07-С2).

Обратите внимание! Для использования льготы совсем не обязательно наличие договора найма жилого помещения, заключенного в письменной форме.

Условиями предоставления рассматриваемой льготы являются юридический статус помещения - жилое, относящееся к жилищному фонду, и фактическое предоставление помещения в пользование. Других дополнительных условий для применения данной льготы налоговое законодательство не предусматривает.

Следовательно, при фактическом подтверждении оказания услуг по предоставлению в пользование жилых помещений предприятие имеет право на льготу по НДС. При этом наличие письменного договора найма жилого помещения между нанимателем и наймодателем не является обязательным условием использования льготы, предусмотренной пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ (Постановление ФАС Центрального округа от 13.06.2006 N А14-4026/05/119/24).

#### 4.2.5. Услуги в сфере образования

В соответствии с пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению реализация на территории Российской Федерации услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса.

Внимание! Важная информация! Этой льготой могут пользоваться только некоммерческие образовательные организации.

Под некоммерческой образовательной организацией понимается государственная (или муниципальная), а также негосударственная образовательная организация, созданная в организационно-правовых формах, предусмотренных гражданским законодательством Российской Федерации для некоммерческих организаций, и осуществляющая образовательную деятельность при наличии лицензии на право ведения образовательной деятельности.

Коммерческие образовательные учреждения, а также их филиалы не имеют права на освобождение от НДС в соответствии с пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19.01.2004 N А11-5033/2003-K2-E-2110).

Обратите внимание! Под льготу попадают лишь услуги в сфере образования. Любая иная экономическая деятельность учебного заведения, в результате которой будет иметь место реализация товаров (работ, услуг), подлежит обложению налогом на добавленную стоимость на общих основаниях (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 10.10.2007 N Ф03-А73/07-2/3943).

Причем реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и приобретенных на стороне (за исключением услуг в сфере образования) подлежит обложению НДС вне зависимости от того, направляется доход от

этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса.

Обратите внимание! По мнению Минфина России (Письмо от 20.07.2007 N 03-07-07/24), образовательная деятельность в форме разовых лекций, стажировок, семинаров и других видов обучения, не сопровождающаяся итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании и (или) квалификации, под действие льготы не попадает.

Эта позиция обосновывается тем, что согласно п. 2 Положения о лицензировании образовательной деятельности, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 18.10.2000 N 796, такая деятельность лицензированию не подлежит. Соответственно, данные услуги подлежат обложению НДС в общеустановленном порядке.

Отметим, что приведенная позиция Минфина России представляется нам спорной. Если некоммерческая образовательная организация, имеющая лицензию, оказывает образовательные услуги, которые соответствуют направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии, но при этом лицензированию не подлежат, то на эти услуги также должен распространяться льготный порядок, установленный пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ. Но нужно понимать, что применение льготы в этом случае приведет к спору с налоговиками, который, скорее всего, придется решать в судебном порядке.

При этом в судебной практике есть решения, подтверждающие правомерность нашей позиции.

Например, ФАС Поволжского округа признал право налогоплательщика на применение льготы в отношении услуг по обучению работников организаций, осуществляющих деятельность в области промышленной безопасности опасных производственных объектов, подконтрольных Госгортехнадзору, и обучению работников организаций по охране труда, хотя такие виды образовательных услуг не подлежат лицензированию (Постановление от 12.07.2007 N A12-17951/06).

Аналогичное решение принял ФАС Северо-Западного округа, указав, что льгота распространяется на услуги по проведению обучения на краткосрочных курсах (менее 72 часов), если это обучение проводится в рамках образовательных программ, указанных в лицензии (Постановление от 08.02.2007 N A56-33752/2005).

#### 4.2.6. Услуги учреждений культуры и искусства, спортивные мероприятия

В соответствии с пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ от НДС освобождаются услуги в сфере культуры и искусства, оказываемые учреждениями культуры и искусства.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Какие налогоплательщики могут пользоваться рассматриваемой льготой?

Льгота предоставляется только учреждениям культуры и искусства.

К учреждениям культуры и искусства в целях применения гл. 21 НК РФ относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, Дома и Дворцы культуры, клубы, Дома (в частности, кино, литератора, композитора), планетарии, парки культуры и отдыха, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, ботанические сады и зоопарки, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки.

Перечень учреждений культуры и искусства, услуги которых не облагаются НДС, является закрытым. Если организация не является учреждением культуры и искусства, то она не может воспользоваться льготным режимом налогообложения, предусмотренным пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Так, например, услуги по предоставлению напрокат перечисленного в пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ имущества (кинофильмов, видеокассет, театральных костюмов и т.п.), оказываемые организациями, не указанными в перечне учреждений культуры и искусства, облагаются НДС в общеустановленном порядке (Письмо МНС России от 27.06.2003 N 03-2-06/4/1997/27-Ш310).

Тот же вывод сделан московскими налоговиками в отношении услуг по проведению спектаклей и утренников, оказываемых организациями, не относящимися к учреждениям культуры и искусства (Письмо УФНС России по г. Москве от 06.02.2007 N 19-11/10261).

Под учреждениями культуры и искусства в целях исчисления НДС понимаются организации любой формы собственности и ведомственной принадлежности (не обязательно бюджетные и иные учреждения), причем как коммерческие, так и некоммерческие (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14.02.2007 N Ф04-220/2007(31176-A67-42)).



Поскольку речь идет в данном случае об организациях, следовательно, рассматриваемым освобождением не сможет воспользоваться индивидуальный предприниматель.

Совсем не обязательно, чтобы оказание услуг в сфере культуры и искусства было единственным или основным видом деятельности организации.

Льгота предоставляется и тем организациям, которые имеют в качестве обособленных или структурных подразделений библиотеку, музей, клуб и т.п. Но при этом налоговики требуют, чтобы организации был присвоен соответствующий код ОКВЭД (Письмо УФНС России по г. Москве от 06.02.2007 N 19-11/10261). Отсутствие таких кодов может послужить основанием для отказа в применении льготы (см., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 26.06.2007 N Ф04-7139/2006(35626-А67-6), Северо-Западного округа от 12.11.2007 N А56-57779/2005).

И лишь ФАС Уральского округа в настоящее время считает, что рассматриваемая льгота должна предоставляться любым организациям, независимо от того, включены они в перечень учреждений культуры и искусства, указанный в пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ, или нет и имеется у них соответствующий код ОКВЭД или нет. По мнению этого суда, от НДС освобождаются не организации, а соответствующие виды услуг. И совсем не важно, что за организация их оказывает (см. Постановления ФАС Уральского округа от 05.12.2007 N Ф09-10082/07-С2, от 29.11.2007 N Ф09-9836/07-С2). Но конечно же, такой подход не найдет понимания у налоговиков.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! На какие услуги распространяется льгота?

НК РФ содержит закрытый перечень услуг в сфере культуры и искусства, которые освобождаются от налогообложения.

Данные услуги могут быть условно разделены на две большие группы:

1) услуги, оказание которых связано с использованием имущества учреждений культуры и искусства, например:

- услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов указанных учреждений, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, театрального реквизита и др.;

- услуги по изготовлению копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопирование, репродуцирование и др.;

- услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительских и зрелищно-развлекательных мероприятий;

- услуги по предоставлению в аренду сценических и концертных площадок другим бюджетным учреждениям культуры и искусства и др.

2) услуги, связанные с организацией проведения театрально-зрелищных и культурно-просветительских мероприятий:

- реализация (услуги по распространению) входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительских и зрелищно-развлекательных мероприятий, экскурсионных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности. Формы указанных документов были утверждены Приказом Минфина России от 25.02.2000 N 20н "Об утверждении бланков строгой отчетности" <\*>;

- реализация входных билетов и абонементов на посещение аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, оформленные в качестве бланков строгой отчетности;

- реализация программ на спектакли и концерты, каталогов и буклетов.

<\*> Обратите внимание! Данные формы бланка действуют только до 1 июня 2008 г. (см. ниже).

НК РФ не содержит никаких ограничений относительно формы оплаты реализуемых учреждениями культуры и искусства билетов и абонементов, поэтому представляется логичным распространение льготы и на их оплату, произведенную в безналичном порядке.

В то же время нужно иметь в виду, что в пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ речь идет именно о билетах и абонементах. Поэтому, по мнению Минфина России, если учреждение культуры оказывает услуги по проведению развлекательных мероприятий по договорам с организациями, то плата за эти услуги облагается НДС в общеустановленном порядке (см. Письмо от 29.06.2001 N 04-05-11/51). Аналогичные требования предъявляют к налогоплательщикам налоговые органы на местах (Письмо УФНС России по г. Москве от 06.02.2007 N 19-11/10261).

При этом арбитражные суды подходят к решению этого вопроса не столь формально. Так, например, ФАС Северо-Западного округа считает, что от налогообложения освобождается выручка, полученная именно от показа спектакля. При этом способ получения выручки - путем продажи входных билетов либо иным способом, в том числе путем осуществления безналичных расчетов - для целей применения рассматриваемой льготы не имеет существенного значения (Постановление от 04.08.2004 N А52/491/04/2).

Внимание! Важная информация! Обязательным условием для применения льготы является использование билетов, абонементов и путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности.

Порядок утверждения формы бланков строгой отчетности, а также порядок их учета, хранения и уничтожения определен в Положении об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники (далее - Положение), утвержденном Постановлением Правительства РФ от 31.03.2005 N 171.

В соответствии с Постановлением N 171 (в ред. изменений, внесенных Постановлением Правительства РФ от 27.08.2007 N 542) формы бланков строгой отчетности, утвержденные (разработанные) до вступления в силу этого Постановления, могут применяться до утверждения новых форм бланков, но не позднее 1 июня 2008 г.

Таким образом, если Правительство РФ не продлит срок действия старых бланков строгой отчетности, оформление билетов на бланках, утвержденных Приказом Минфина России от 25.02.2000 N 20н, после 1 июня 2008 г. приведет к невозможности использования льготы по НДС.

Кроме того, обращаем внимание на требования, предъявляемые законодательством к бланкам строгой отчетности.

В случае необходимости утвержденные формы документов строгой отчетности могут быть дополнены иными реквизитами.

Удалять реквизиты в бланках, утвержденных Минфином России, нельзя. В том случае, если у налогоплательщика отсутствуют какие-то данные, соответствующая строка (графа) просто прочеркивается.

Отсутствие в используемых бланках какого-либо из обязательных реквизитов влечет за собой невозможность применения льготы по НДС. Так, например, ФАС Северо-Западного округа отказал налогоплательщику в праве на использование льготы по НДС, поскольку в реализуемых им билетах не был указан ИНН (см. Постановление от 30.11.2004 N A26-4477/04-26).

Что касается художественного оформления и технического редактирования бланков строгой отчетности, то эти вопросы налогоплательщик вправе решать самостоятельно.

Бланки строгой отчетности обязательно должны оформляться типографским способом (Письмо Минфина России от 26.12.2002 N 16-00-24/61).

На бланке должны быть указаны сведения об изготовителе (сокращенное наименование, идентификационный номер налогоплательщика, место нахождения, номер заказа и год его выполнения, тираж) (п. 7 Положения).

\* \* \*

В соответствии с пп. 13 п. 3 ст. 149 НК РФ от НДС освобождается:

- реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия.

Данное освобождение не предоставляется индивидуальным предпринимателям. В качестве субъекта, который может использовать рассматриваемую льготу, НК РФ называет только организации.

К организациям физической культуры и спорта относятся физкультурно-оздоровительные комплексы, учебно-тренировочные центры и базы, стадионы, Дворцы спорта, специализированные и комплексные спортивные залы, манежи, велотреки, катки и иные подобные организации.

Форма входных билетов для проведения спортивно-зрелищных мероприятий утверждена Приказом Минфина России от 25.02.2000 N 20н <\*>.

<\*> Обратите внимание! Указанная форма действует только до 1 июня 2008 г. (см. с. 135).

В целях применения рассматриваемой льготы следует различать посещение спортивно-зрелищных мероприятий и занятия в спортивных секциях (занятия спортом).

Если налогоплательщик организует регулярные платные занятия в спортивных группах (секциях), то данные услуги подлежат обложению НДС в общеустановленном порядке. Исключение составляют случаи оказания услуг детям и подросткам по проведению занятий в спортивных секциях, которые льготируются в соответствии с пп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ;

- оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения спортивно-зрелищных мероприятий.

Освобождение от налогообложения при оказании данной категории услуг может быть применено как организациями, так и предпринимателями, оказывающими услуги по сдаче в аренду указанных объектов.

#### 4.2.7. Обслуживание морских судов и судов внутреннего плавания

Подпунктом 23 п. 2 ст. 149 НК РФ предусмотрена льгота по НДС в отношении операций по реализации работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота).

Поскольку никаких ограничений по использованию рассматриваемой льготы в НК РФ нет, от НДС, на наш взгляд, должны освобождаться любые работы (услуги), связанные с обслуживанием судов в период стоянки в портах.

В частности, не облагаются НДС услуги по швартованию к причалу (от причала) и буксирному сопровождению морских судов и судов внутреннего плавания, оказываемые российской организацией в российском порту (Письмо Минфина России от 29.10.2007 N 03-07-08/321).

Отсутствие в пп. 23 п. 2 ст. 149 НК РФ конкретного перечня работ (услуг), подпадающих под действие льготы, естественно, служит причиной многочисленных споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Налоговики пытаются максимально сузить рамки данной льготы. Однако судьи, как правило, принимают сторону налогоплательщиков.

Так, например, налогоплательщикам в судебном порядке удалось отстоять право на применение льготы в отношении операций по реализации следующих работ (услуг):

- доставка членов экипажей, комиссий на рейд морских судов, а также обеспечение морских судов электроэнергией, тепловой энергией, водой (Определение ВАС РФ от 22.10.2007 N 10384/05);

- доставка членов экипажа, комиссий таможенных органов, врачей карантинной службы и т.д. на рейд морских судов, а также доставка грузов (продуктов питания) на борт судна (Определение ВАС РФ от 25.10.2007 N 12900/07).

Отдельного внимания заслуживает вопрос о возможности применения льготы в отношении услуг, оказываемых по договору морского агентирования.

Еще в 2006 г. Минфин России и ФНС России выпустили разъяснения по этому вопросу.

Можно было бы радоваться такой "заботе" чиновников, если бы не одно "но"... Эти разъяснения оказались прямо противоположными.

Минфин России (Письмо от 23.01.2006 N 03-04-08/20) считает, что агентское обслуживание относится к услугам по обслуживанию судов в период стоянки в портах и поэтому подпадает под льготу, предусмотренную пп. 23 п. 2 ст. 149 НК РФ.

А ФНС России (Письмо от 01.02.2006 N 03-2-03/210@), напротив, считает, что услуги по договору морского агентирования подлежат обложению НДС. Мотивируется эта точка зрения тем, что согласно п. 7 ст. 149 НК РФ льготы, предусмотренные ст. 149 НК РФ, не применяются при осуществлении посреднической деятельности (поручение, комиссия, агентирование).

Имейте в виду: арбитражные суды в большинстве случаев поддерживают точку зрения, высказанную налоговым ведомством.

Так, например, ФАС Северо-Западного округа пришел к выводу, что договор морского агентирования является одной из разновидностей агентского договора. Поэтому, руководствуясь п. 7 ст. 149 НК РФ, суд признал, что услуги по агентированию судов не подпадают под действие льготы и подлежат обложению НДС в общеустановленном порядке (Постановления от 23.07.2007 N A56-25014/2006, от 22.06.2006 N A56-23719/2005 и от 26.05.2005 N A05-15861/04-29).

Причем этот подход ФАС Северо-Западного округа поддержан Высшим Арбитражным Судом РФ (Определение ВАС РФ от 12.11.2007 N 14471/07).

Таким образом, несмотря на приведенное выше разъяснение Минфина России, мы бы не советовали налогоплательщикам, оказывающим услуги по договорам морского агентирования, пользоваться льготным режимом.

\* \* \*

Подпункт 23 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождает от НДС услуги по ремонту судов в период стоянки в портах.

Применение этой нормы также служит постоянным источником споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Минфин России считает, что льгота в отношении услуг по ремонту судов должна применяться при оказании таких услуг на территориях портов только в тех случаях, когда судно вошло в порт не специально для ремонта, а в целях торгового мореплавания, перевозки

пассажиров, осуществления операций с грузами и т.п. (Письма Минфина России от 18.01.2008 N 03-07-15/04, от 19.12.2007 N 03-07-03/184).

Если же судно прибыло на судоремонтный завод, находящийся в пределах порта, специально для ремонта, то стоимость ремонта облагается НДС в общеустановленном порядке.

Внимание! Важное судебное решение! Такой же подход к применению пп. 23 п. 2 ст. 149 НК РФ продемонстрировал Президиум ВАС РФ (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 25.09.2007 N 4566/07).

Судьи пришли к выводу, что нахождение судоремонтного предприятия на территории порта не является безусловным основанием для признания правомерным использования данной льготы по НДС.

Ремонт, о котором идет речь в пп. 23 п. 2 ст. 149 НК РФ, должен осуществляться в рамках проведения работ по обслуживанию судна в период его стоянки в порту. Тогда он НДС не облагается. Если же судно прибыло на судоремонтное предприятие с целью осуществления ремонта в специализированных доках и на судовой поверхности, с выводом его из эксплуатации, то эти работы под льготу не подпадают.

Таким образом, ремонт судна, выполняемый в доках и на судовой поверхности судоремонтных и судостроительных заводов, не равнозначен ремонту, связанному с обслуживанием судов во время их стоянки в портах, поэтому стоимость работ по заводскому обслуживанию и плановому ремонту облагается НДС в общеустановленном порядке.

#### 4.2.8. Права на объекты интеллектуальной собственности

С 1 января 2008 г. вступила в силу новая льгота по НДС, предусмотренная пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ. Соответствующие изменения внесены в НК РФ Законом N 195-ФЗ.

Новая льгота освобождает от НДС операции по реализации исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Обратим внимание на следующие моменты.

Перечень охраняемых законом результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации содержится в ст. 1225 части четвертой ГК РФ. К ним относятся:

- 1) произведения науки, литературы и искусства;
- 2) программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);
- 3) базы данных;
- 4) исполнения;
- 5) фонограммы;
- 6) сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);
- 7) изобретения;
- 8) полезные модели;
- 9) промышленные образцы;
- 10) селекционные достижения;
- 11) топологии интегральных микросхем;
- 12) секреты производства (ноу-хау);
- 13) фирменные наименования;
- 14) товарные знаки и знаки обслуживания;
- 15) наименования мест происхождения товаров;
- 16) коммерческие обозначения.

Новая льгота распространяется на операции по реализации прав не на все виды результатов интеллектуальной собственности, предусмотренные ст. 1225 ГК РФ, а только на те, которые явно перечислены в пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ:

- 1) изобретения;
- 2) полезные модели;
- 3) промышленные образцы;
- 4) программы для ЭВМ;
- 5) базы данных;
- 6) топологии интегральных микросхем;
- 7) секреты производства (ноу-хау).

Передача прав на иные виды интеллектуальной собственности (средства индивидуализации) облагается НДС в общеустановленном порядке. Это, в частности, касается передачи прав на

использование товарного знака, знака обслуживания. В порядке налогообложения этих операций с 1 января 2008 г. ничего не изменилось.

Внимание! Важная информация! Новая льгота по НДС распространяется на передачу как исключительных, так и неисключительных прав на объекты, перечисленные в пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

С 1 января 2008 г. передача исключительного права правообладателем осуществляется по договору об отчуждении исключительного права. По такому договору правообладатель передает или обязуется передать в полном объеме принадлежащее ему исключительное право на результат интеллектуальной деятельности в полном объеме приобретателю (п. 1 ст. 1234 ГК РФ).

Договор должен быть заключен в письменной форме, зарегистрирован в патентном органе (если это предусмотрено законом) и без такой регистрации будет недействительным. Исключительное право переходит к приобретателю в момент регистрации договора (п. 4 ст. 1234 ГК РФ).

Исключительное право передается только в полном объеме, без каких-либо оговорок. Это условие должно быть обязательно включено в текст договора. Если этого условия в договоре нет, то он считается лицензионным договором (п. 3 ст. 1233 ГК РФ).

По общему правилу договор об отчуждении исключительного права является платным, хотя стороны могут договориться и о бесплатном отчуждении исключительного права. Если в договоре нет специального условия о его безвозмездности, то он будет признан незаключенным. При этом общие правила п. 3 ст. 424 ГК РФ об определении цены, если ее размер не указан в договоре, не применяются.

Передача неисключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности осуществляется на основании лицензионных договоров.

По лицензионному договору обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить лицензиату право использования такого результата в определенных договором пределах (п. 1 ст. 1235 ГК РФ).

Лицензиату может быть предоставлена как простая (неисключительная) лицензия (с сохранением за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам), так и исключительная лицензия (без сохранения за лицензиаром права на выдачу лицензий другим лицам).

Пунктом 1 ст. 1238 ГК РФ предусмотрено, что при письменном согласии лицензиара лицензиат может по договору предоставить право использования результата интеллектуальной деятельности другому лицу, заключив с ним сублицензионный договор. При этом к сублицензионному договору применяются правила ГК РФ о лицензионном договоре.

Поскольку сублицензионный договор удовлетворяет всем требованиям, предъявляемым ГК РФ к лицензионному договору, льгота, предусмотренная пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, должна распространяться и на сублицензионные договоры. Аналогичного мнения придерживается и Минфин России (Письмо от 25.12.2007 N 03-07-11/640).

Таким образом, с 1 января 2008 г. не облагается НДС реализация прав по договорам об отчуждении исключительного права, а также по лицензионным и сублицензионным договорам.

\* \* \*

Поскольку рассматриваемая льгота появилась только в 2008 г., возникают вопросы о порядке исчисления НДС по договорам на передачу прав, заключенным до 1 января 2008 г.

Порядок исчисления НДС при появлении новых льгот определен в п. 8 ст. 149 НК РФ. Он предполагает применение при реализации товаров (работ, услуг) того порядка налогообложения, который действовал на дату их отгрузки вне зависимости от даты их оплаты.

Отметим, что в этом пункте нет упоминания об имущественных правах.

Однако, на наш взгляд, при реализации имущественных прав должен применяться тот же принцип. И операции по передаче имущественных прав должны облагаться НДС по тем правилам, которые действовали на момент передачи вне зависимости от даты оплаты. При этом дата заключения договора значения не имеет (важен именно момент передачи прав).

Пример 4.8. Между правообладателем (фирма А) и лицензиатом (фирма Б) заключен лицензионный договор на передачу неисключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных (тиражирование, распространение и т.п.), за использование которых лицензиат выплачивает правообладателю ежемесячное вознаграждение. Срок действия договора - 5 лет с момента передачи прав.

Вариант 1. Договор заключен в 2007 г., права на использование программ для ЭВМ и баз данных переданы лицензиату также в 2007 г.

Поскольку момент передачи прав приходится на 2007 г., когда льгота еще не действовала, вознаграждение по лицензионному договору должно облагаться НДС независимо от того, в каком периоде оно выплачивается - до 1 января 2008 г. или после этой даты.

Вариант 2. Договор заключен в 2007 г., но права на использование программ для ЭВМ и баз данных переданы лицензиату в 2008 г.

Поскольку момент передачи прав приходится на 2008 г., вознаграждение по лицензионному договору подпадает под действие пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ и НДС не облагается.

\* \* \*

Льготный режим налогообложения не распространяется на реализацию работ по созданию программ для электронных вычислительных машин в целом или отдельных частей таких программ, выполняемых по договорам подряда, которые не сопровождаются передачей прав на использование результатов интеллектуальной собственности. Поэтому такие операции облагаются НДС в общеустановленном порядке (Письмо Минфина России от 29.12.2007 N 03-07-11/648).

По мнению Минфина России, льгота не распространяется и на случаи продажи экземпляров программ на основании договоров купли-продажи, в том числе в розничной торговле (см. Письма от 15.01.2008 N 03-07-08/07, от 29.12.2007 N 03-07-11/649).

Обосновывается эта позиция следующим.

Пунктом 3 ст. 1286 ГК РФ предусмотрена возможность заключения лицензионных договоров о предоставлении права использования программ для ЭВМ или базы данных путем заключения каждым пользователем с соответствующим правообладателем договора присоединения, условия которого изложены на приобретаемом экземпляре таких программ или базы данных либо на упаковке этого экземпляра. Начало использования таких программ или базы данных пользователем, как оно определяется этими условиями, означает его согласие на заключение договора.

Поскольку на момент приобретения в розничной торговле экземпляров программ в товарной упаковке эти программы не используются, то лицензионный договор путем заключения договора присоединения в этот момент еще не заключен.

На основании приведенных выше рассуждений чиновники делают вывод о том, что операции по передаче прав при реализации программ в товарной упаковке подлежат обложению НДС, если на момент реализации не заключается лицензионный договор в письменной форме (Письмо Минфина России от 29.12.2007 N 03-07-11/648).

Отметим, что нам приведенное выше обоснование Минфина России представляется достаточно спорным.

Ведь покупатель, который покупает программу в товарной упаковке, платит деньги именно за право пользоваться этой программой. Соответственно, плата, внесенная им в момент приобретения программы, - это есть не что иное, как плата за право использования программы. В тот момент, когда он впервые запустит эту программу, он заключит лицензионный договор и будет пользоваться приобретенной программой в соответствии с условиями этого договора. И то, что плата вносится до момента заключения лицензионного договора, сути не меняет. Все равно это плата за передачу прав.

Однако, учитывая позицию Минфина России, право на использование льготы при продаже программ в товарной упаковке придется доказывать в судебном порядке.

#### 4.2.9. Религиозные организации

Согласно пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ от НДС освобождается реализация предметов религиозного назначения и религиозной литературы, осуществляемая религиозными организациями (объединениями).

Льгота распространяется только на те предметы религиозного назначения и религиозную литературу, которые включены в Перечень предметов религиозного назначения и религиозной литературы, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 31.03.2001 N 251.

В частности, по разъяснению Минфина России под льготу подпадает реализация крестов нательных, нагрудных образов святых, а также лжиц с религиозной символикой. А вот колец с молитвами в упомянутом Перечне нет, потому их реализация облагается НДС в общем порядке (Письма Минфина России от 12.09.2007 N 03-07-07/30, ФНС России от 18.10.2007 N ШТ-6-03/788@).

Обратите внимание! До 1 января 2007 г. эта льгота распространялась только на продукцию собственного производства. Реализация предметов религиозного назначения и религиозной

литературы, приобретенных на стороне (в том числе на безвозмездной основе), облагалась НДС в общеустановленном порядке (Письмо Минфина России от 11.04.2007 N 03-07-03/45).

После 1 января 2007 г. религиозные организации (объединения) могут применять освобождение от НДС при реализации предметов религиозного назначения и религиозной литературы как собственного производства, так и произведенных другими религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения). Соответствующие изменения внесены в ст. 149 НК РФ Федеральным законом от 03.11.2006 N 176-ФЗ.

При этом, по разъяснению Минфина России (Письмо от 07.09.2007 N 03-07-07/28) льгота предоставляется независимо от того, у каких организаций (религиозных или нерелигиозных) приобретаются указанные товары.

#### 4.2.10. Предприятия, использующие труд инвалидов

Подпунктом 2 п. 3 ст. 149 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения операций по реализации товаров (работ, услуг), а также передаче для собственных нужд товаров (выполнению работ, оказанию услуг), производимых и реализуемых предприятиями, использующими труд инвалидов.

Указанным налоговым освобождением могут воспользоваться следующие категории организаций:

- общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и законные представители составляют не менее 80%;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных выше общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди работников организации составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%;

- учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, при условии, что единственным собственником имущества данных учреждений являются общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и законные представители составляют не менее 80%;

- государственные унитарные предприятия при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения, а также лечебно-производственные (трудовые) мастерские при этих учреждениях (данная редакция действует с 1 января 2008 г. в связи с изменениями, внесенными Законом N 85-ФЗ).

Внимание! Важная информация! Под действие льготы подпадают операции по реализации продукции (работ, услуг) собственного производства. Рассматриваемая льгота не распространяется на операции по перепродаже приобретенных товаров.

Эта позиция неоднократно высказывалась представителями налоговых органов и Минфина России. Правомочность такого подхода подтверждена Конституционным Судом РФ (см. Определение КС РФ от 08.04.2003 N 156-О).

Освобождение от налогообложения, предусмотренное пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, распространяется на все операции по реализации товаров, а также передачи товаров для собственных нужд, за исключением реализации (передачи для собственных нужд):

- подакцизных товаров;

- минерального сырья;

- полезных ископаемых;

- товаров, включенных в Перечень товаров, операции по производству и реализации которых не подлежат освобождению от НДС, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 22.11.2000 N 884.

Не облагаются также налогом совершаемые указанными выше организациями операции по реализации любых работ и услуг (передаче выполненных работ, оказанных услуг для собственных нужд), кроме брокерских и иных посреднических услуг.

Например, если общественная организация инвалидов осуществляет строительные работы, для выполнения которых в соответствии с заключенными договорами привлекаются наемные рабочие, включаемые в среднесписочную численность работников указанных организаций, то

общественная организация вправе применять освобождение от НДС в отношении строительных работ при условии, что такая предпринимательская деятельность соответствует уставным целям указанной организации (Письмо Минфина России от 09.03.2007 N 03-07-15/32).

ФАС Северо-Западного округа подтвердил, что льгота применяется в том случае, если общественная организация инвалидов оказывает услуги по договорам аутсорсинга, согласно которым организация обязуется подбирать и предоставлять в распоряжение заказчика персонал в соответствии с квалификационными требованиями заказчика (Постановление от 19.11.2007 N А56-51592/2006). Аналогичное решение о правомерности применения льготы в отношении услуг по предоставлению персонала принял ФАС Центрального округа в Постановлении от 06.04.2007 N А14-16318-2006560/6.

Обратите внимание! С 1 января 2003 г. ювелирные изделия исключены из перечня подакцизных товаров. Однако реализация ювелирных изделий под действие льготы, предусмотренной пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, все равно не подпадает. Дело в том, что в Перечне товаров, утвержденном Постановлением Правительства РФ N 884, упомянуты драгоценные камни и драгоценные металлы.

Понятие драгоценных камней и драгоценных металлов дано в Федеральном законе от 26.03.1998 N 41-ФЗ "О драгоценных металлах и драгоценных камнях".

Драгоценные металлы (золото, серебро, платина и металлы платиновой группы) могут находиться в любом состоянии, виде, в том числе в самородном и аффинированном виде, а также в сырье, сплавах, полуфабрикатах, промышленных продуктах, химических соединениях, ювелирных и иных изделиях, монетах, ломе и отходах производства и потребления.

Драгоценные камни - это природные алмазы, изумруды, рубины, сапфиры и александриты, а также природный жемчуг в сыром (естественном) и обработанном виде.

Таким образом, реализация ювелирных изделий из драгоценных металлов и драгоценных камней подлежит обложению НДС в общеустановленном порядке (Письмо МНС России от 08.08.2003 N 03-02-06/4/2368/27-АБ637).

#### 4.2.11. Банковские операции

В соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ не облагаются НДС операции по осуществлению банками банковских операций, за исключением операций по инкассации.

В целях налогообложения к банкам относятся коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию ЦБ РФ (ст. 11 НК РФ).

Под действие льготы подпадают все операции, отнесенные к банковским Федеральным законом от 02.12.1990 N 395-1 "О банках и банковской деятельности".

При этом нужно иметь в виду, что услуги по оформлению карточек с образцами подписей не являются специфическими банковскими операциями, поэтому вознаграждение, взимаемое банком за оформление карточки, подлежит обложению НДС в общеустановленном порядке (Письмо МНС России от 01.12.2003 N 03-2-06/1/3459/22-АТ492).

А вот услуга по оформлению чековой книжки связана с расчетно-кассовым обслуживанием клиента (банковская операция), поэтому она подпадает под действие льготы. Соответственно, плата за оформление чековой книжки НДС не облагается.

Если же банк взимает с клиента плату за выдачу ему чековой книжки, то она облагается НДС в общеустановленном порядке (Письмо МНС России от 23.04.2004 N 03-2-06/1/1055/22).

К банковским операциям относится предоставление банком заемщику (клиенту банка) денежных средств (кредитование) на условиях возвратности, срочности и платности (уплата процентов). При выдаче кредитов банки зачастую включают в кредитный договор услуги, оказываемые клиенту-заемщику по открытию и ведению ссудного счета, на котором учитывается предоставление и погашение (возврат) предоставленных денежных средств. По мнению Минфина России, услуги по открытию и ведению ссудного счета в этом случае являются неотъемлемой частью банковской операции (кредитование), поэтому они НДС не облагаются (Письмо Минфина России от 26.07.2007 N 03-07-05/46).

К банковским операциям относятся и операции по привлечению во вклады и размещению драгоценных металлов.

Письмом Банка России от 21.09.2000 N 09-19-4/424 разъяснено, что операции коммерческих банков по предоставлению займов в драгоценных металлах являются юридической формой такого размещения. Поэтому операции банков по предоставлению драгоценных металлов по договору займа являются банковскими операциями и не подлежат обложению НДС.

Но нужно учитывать, что льгота действует только в том случае, если возврат займа осуществляется заемщиком также драгоценными металлами. Если же заемщик погашает свои обязательства передачей денежных средств или иного имущества, то у банка появляется



обязательство по уплате НДС со стоимости реализованных драгоценных металлов (Письмо ФНС России от 16.11.2004 N 03-2-06/1/2331/22@).

К числу банковских операций относятся также операции по инкассации.

Операции по инкассации представляют собой операции, связанные со сдачей денег и ценных бумаг в банковские учреждения предприятиями различных форм собственности, в кассы которых поступают наличные деньги и ценные бумаги. Услуги по инкассации, оказываемые банком, не освобождаются от налогообложения. Это прямо предусмотрено пп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ.

\* \* \*

Наряду с банковскими операциями налогообложению не подлежит совершение банками и ряда иных операций, которые Законом "О банках и банковской деятельности" к числу банковских не отнесены:

- выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
- осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством РФ;
- оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы "клиент - банк", включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;
- получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий (страховых взносов), уплаченных банком по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности указанных заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем.

Банки могут совершать и иные сделки, не относящиеся к банковским и не перечисленные в пп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ. Так, например, банки могут участвовать в лизинговых операциях, осуществлять доверительное управление имуществом юридических и физических лиц.

Внимание! Важная информация! Совершаемые банком операции, не относящиеся к банковским и не перечисленные в пп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ, облагаются НДС в общеустановленном порядке.

\* \* \*

Подпунктом 3.1 п. 3 ст. 149 НК РФ предусмотрена льгота в отношении услуг, связанных с обслуживанием банковских карт.

Одновременно с этим не облагаются НДС операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами. Эта льгота предусмотрена пп. 4 п. 3 ст. 149 НК РФ.

К числу операций, подпадающих под действие указанной льготы, относятся (см. Письмо УМНС России по г. Москве от 29.04.2002 N 24-14/20275):

- предоставление процессинговых услуг по расчетам для предприятий торговли и сервиса, банков, финансовых компаний и других организаций;
- выполнение действий, связанных с приемом от продавцов электронных платежных документов, сформированных покупателями; идентификацией продавцов и покупателей; проверкой целостности электронных платежных документов; маршрутизацией электронных платежных документов на оплату в соответствующий расчетный банк;
- прием ответов расчетных банков о проведении или отказе от проведения платежей покупателей на счета продавцов;
- направление продавцам информации о результатах проведения платежей.

При этом под действие льготы не подпадают (т.е. облагаются НДС в общеустановленном порядке) следующие операции, осуществляемые банками и процессинговыми центрами:

- по предоставлению инструктивных материалов в электронном виде;
- передача специализированного программного обеспечения;
- консультирование по телефону либо электронной почте, т.е. консультационные услуги, оказываемые в рамках обеспечения технологического взаимодействия между участниками расчетов;
- услуги по обеспечению технологического оборудования расходными и комплектующими материалами (необходимыми для бесперебойной работы платежной системы банка);

- услуги по техническому обслуживанию (профилактике и ремонту) терминальных устройств - банкоматов, кассовых (торговых) терминалов, других устройств, обеспечивающих управление финансовыми ресурсами клиентов с помощью банковских карт;
- услуги по сопровождению и обеспечению функционирования программного обеспечения для ЭВМ;
- услуги, оказываемые в рамках обеспечения информационного взаимодействия между участниками расчетов по мониторингу (удаленному электронному контролю) за состоянием банкоматов и терминалов;
- услуги по сопровождению процессинговых центров, программного обеспечения для банкоматов.

\* \* \*

По общему правилу при реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налогообложения, налогоплательщик обязан выставить покупателю счет-фактуру без выделения суммы НДС (п. 5 ст. 168 НК РФ).

Внимание! Важная информация! В качестве исключения из общего правила п. 4 ст. 169 НК РФ банкам при осуществлении ими операций, не подлежащих налогообложению, предоставлено право не составлять счета-фактуры.

Кроме того, в исключение из общего правила банкам разрешено не вести отдельный учет "входного" НДС при осуществлении и облагаемых, и не облагаемых НДС операций.

В соответствии с п. 5 ст. 170 НК РФ банки имеют право всю сумму "входного" НДС включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль. При этом вся сумма НДС, полученная банками по операциям, облагаемым НДС, подлежит в полном объеме уплате в бюджет. Такой порядок учета "входного" НДС должен быть предусмотрен учетной политикой банка.

Если банк пользуется порядком, предусмотренным п. 5 ст. 170 НК РФ, то книгу покупок ему вести не требуется (Письмо Минфина России от 30.08.2006 N 03-04-03/22).

Обратите внимание! С 1 января 2006 г. все налогоплательщики уплачивают НДС по отгрузке. В отличие от общего порядка, банки, пользующиеся нормой п. 5 ст. 170 НК РФ, уплачивают НДС в бюджет по операциям, облагаемым НДС, только по мере получения оплаты. В то же время в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, в этом случае включаются только суммы НДС, фактически уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг) (Письма Минфина России от 19.09.2007 N 03-07-05/57, ФНС России от 18.10.2007 N ШТ-6-03/786@ и от 13.12.2005 N 03-1-03/2140/7).

#### 4.2.12. Операции по страхованию, перестрахованию, сострахованию

В соответствии с пп. 7 п. 3 ст. 149 НК РФ освобождаются от налогообложения операции по оказанию услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями.

НК РФ устанавливает перечень операций, которые в целях налогообложения признаются операциями по страхованию, перестрахованию и сострахованию. В качестве таковых НК РФ называет следующие операции, в результате которых страховая организация получает:

- страховые платежи (вознаграждения) по договорам страхования, перестрахования и сострахования, включая страховые взносы, выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантьему);
- проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования и перечисленные перестрахователем перестраховщику;
- страховые взносы, полученные уполномоченной страховой организацией, заключившей в установленном порядке договор сострахования от имени и по поручению страховщиков;
- средства, полученные страховщиком в порядке суброгации от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю.

В соответствии с п. 1 ст. 965 ГК РФ к страховщику, выплатившему страховое возмещение по договору имущественного страхования, переходит в пределах выплаченной им суммы право требования, которое страхователь имеет к лицу, ответственному за причиненный ущерб. В этой связи средства, полученные страховщиком в порядке суброгации от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю, не подлежат обложению НДС. Если сумма, полученная страховщиком, превышает

размер выплаченного страхователю страхового возмещения, то разница подлежит обложению НДС.

Внимание! Важная информация! К субъектам, которые имеют право применять указанную льготу, относятся исключительно страховые организации.

Что касается сумм страховых выплат, производимых страховщиком при наступлении страхового случая, то в отношении этих сумм действует общеустановленный порядок налогообложения.

Это значит, что при получении страхователем (выгодоприобретателем) страховых выплат объект обложения НДС возникает только в том случае, если поступление этих выплат каким-либо образом связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), облагаемых НДС (ст. 162 НК РФ).

По договору имущественного страхования страховщик обязуется за обусловленную договором плату при наступлении предусмотренного в договоре события выплатить страхователю или выгодоприобретателю страховое возмещение в пределах определенной договором суммы (ст. 929 ГК РФ).

По договору имущественного страхования могут быть, в частности, застрахованы следующие имущественные интересы:

- риск утраты (гибели), недостачи или повреждения определенного имущества;
- риск ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц, а в случаях, предусмотренных законом, также ответственности по договорам - риск гражданской ответственности;
- риск убытков от предпринимательской деятельности из-за нарушения своих обязательств контрагентами предпринимателя или изменения условий этой деятельности по независящим от предпринимателя обстоятельствам, в том числе риск неполучения ожидаемых доходов - предпринимательский риск.

Таким образом, как правило, получение страхователем (выгодоприобретателем) страхового возмещения не обусловлено совершением им операций, признаваемых объектом обложения НДС в соответствии со ст. 146 НК РФ, следовательно, при получении указанных сумм у страхователя (выгодоприобретателя) обязанности по исчислению и уплате НДС не возникает.

Пример 4.9. Организация заключила со страховой компанией договор страхования двух легковых автомобилей, находящихся на балансе организации. В результате дорожно-транспортного происшествия один из автомобилей был признан негодным к дальнейшей эксплуатации. Страховая компания выплатила организации страховое возмещение в размере, обусловленном договором.

Полученное организацией страховое возмещение не учитывается при формировании налоговой базы по НДС, поскольку поступление денежных средств в данном случае не связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

Однако в ряде случаев сумма поступившего страхователю (выгодоприобретателю) страхового возмещения может быть признана в качестве денежных средств, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ при исчислении НДС учитываются суммы полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 НК РФ.

Страхование риска неисполнения договорных обязательств, судя по всему, предполагает заключение договора страхования предпринимательского риска (ст. 933 ГК РФ). Предпринимательский риск представляет собой риск убытков от предпринимательской деятельности из-за нарушения своих обязательств контрагентами предпринимателя или изменения условий этой деятельности по независящим от предпринимателя обстоятельствам, в том числе риск неполучения ожидаемых доходов (п. 2 ст. 929 ГК РФ).

Если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых освобождается от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ, то суммы полученных страховых выплат НДС в соответствии с п. 2 ст. 162 НК РФ также не облагаются (см. Письмо УМНС России по г. Москве от 11.02.2002 N 02-11/2166).

\* \* \*

Обратите внимание! Страховым компаниям, так же как и банкам, в исключение из общего правила разрешено не составлять счета-фактуры при осуществлении ими операций,

освобожденных от НДС, а также не вести отдельный учет "входного" НДС, а учитывать все суммы "входного" НДС в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (см. с. 149).

#### 4.2.13. Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы

В п. 3 ст. 149 НК РФ предусмотрены три льготы в отношении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР):

1) выполнение НИОКР за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, РФТР и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций (пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ);

2) выполнение НИОКР учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров (пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ);

3) выполнение организациями НИОКР и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав этих работ входят виды деятельности, перечисленные в пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ.

При отнесении работ к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим нужно учитывать, что согласно ст. 769 ГК РФ к научно-исследовательским работам отнесены обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а к опытно-конструкторским и технологическим - разработка образца нового изделия, конструкторской документации на него или новой технологии.

Под научными исследованиями и разработками понимается творческая деятельность, осуществляемая на систематической основе с целью увеличения суммы научных знаний, в том числе о человеке, природе и обществе, а также поиск новых областей применения этих знаний. Критерием, позволяющим отличить научные исследования и разработки от сопутствующих им видов деятельности, является наличие в исследованиях и разработках значительного элемента новизны.

Рассмотрим каждую из трех перечисленных выше льгот отдельно.

\* \* \*

Подпунктом 16 п. 3 ст. 149 НК РФ освобождены от НДС НИОКР, выполняемые за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, РФТР и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций.

Эта льгота распространяется на всех исполнителей НИОКР, включая соисполнителей, в т.ч. иностранных (Письмо Минфина России от 26.11.2007 N 03-07-08/344).

При этом необходимо подтвердить источник финансирования НИОКР.

Основной исполнитель обычно представляет в качестве подтверждения договор на выполнение работ с указанием источника финансирования.

Для соисполнителей необходимо наличие других подтверждающих документов (например, письменного уведомления заказчика в адрес исполнителей и соисполнителей о выделенных ему целевых средствах для оплаты научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ) (Письмо УФНС России по г. Москве от 20.04.2007 N 19-11/036487).

Обратите внимание! Соисполнители пользуются льготой в том случае, если они выполняют научно-исследовательские и (или) опытно-конструкторские работы.

Что касается строительно-монтажных, проектных и других работ, не являющихся научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими и выполняемых соисполнителями научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, то льгота на такие работы не распространяется (Письмо Минфина России от 26.07.2007 N 03-07-07/25).

\* \* \*

Подпункт 16 п. 3 ст. 149 НК РФ освобождает от НДС любые НИОКР, независимо от источника финансирования, при условии, что они выполняются учреждениями образования и научными организациями.

Эта льгота предоставляется не только головным организациям, осуществляющим научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, но и соисполнителям. Но при этом соисполнители также должны являться учреждениями образования или научными организациями.

Научной организацией является юридическое лицо, независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, а также общественное объединение научных работников,

осуществляющее в качестве основной научную и (или) научно-техническую деятельность, подготовку научных работников и действующее в соответствии с учредительными документами научной организации (ст. 5 Федерального закона от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике").

Научными организациями (учреждениями науки) считаются организации любой формы собственности и ведомственной принадлежности, осуществляющие в качестве основной научную и (или) научно-техническую деятельность, подготовку научных работников и действующие в соответствии с учредительными документами научной организации (Письмо ФНС России от 15.03.2006 N MM-6-03/274@).

Основным видом деятельности для коммерческой организации является вид деятельности, который по итогам предыдущего года имеет наибольший удельный вес в общем объеме реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), а для некоммерческой организации - вид деятельности, в котором по итогам предыдущего года средняя численность работников имеет наибольший удельный вес в общей численности организации (п. 9 Правил отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска, утв. Постановлением Правительства РФ от 01.12.2005 N 713).

Основной вид деятельности ежегодно подтверждается в порядке, установленном Приказом Минздравсоцразвития России от 31.01.2006 N 55. При этом в соответствии с п. 3 Порядка для подтверждения основного вида деятельности необходимо ежегодно в срок до 15 апреля представлять в соответствующий исполнительный орган Фонда социального страхования Российской Федерации Заявление о подтверждении основного вида деятельности и Справку-подтверждение основного вида деятельности.

Обратите внимание! В прошлые годы налоговые органы настаивали на том, что правом на льготу обладают только те научные организации, которые имеют свидетельство о государственной аккредитации. Эти требования всегда успешно оспаривались налогоплательщиками в судах.

А с июля 2005 г. проблема наличия или отсутствия государственной аккредитации вообще потеряла свою актуальность, поскольку с этого момента вступил в силу Федеральный закон от 30.06.2005 N 76-ФЗ "О признании утратившими силу положений законодательных актов РФ по вопросам государственной аккредитации научных организаций", который отменил государственную аккредитацию научных организаций.

Учреждением образования является учреждение, осуществляющее образовательный процесс, то есть реализующее одну или несколько образовательных программ и (или) обеспечивающее содержание и воспитание обучающихся (воспитанников) (ст. 12 Закона РФ от 10.07.1992 N 3266-1 "Об образовании").

Образовательные учреждения могут быть государственными (федеральными или находящимися в ведении субъекта Российской Федерации), муниципальными, негосударственными (частными, учреждениями общественных и религиозных организаций (объединений)).

Образовательное учреждение осуществляет свою деятельность на основании лицензии. Освобождение от налогообложения предоставляется учреждениям образования только при наличии соответствующей лицензии.

\* \* \*

С 1 января 2008 г. в НК РФ появилась еще одна льгота, предусмотренная новым пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ (этот подпункт введен в ст. 149 НК РФ Федеральным законом от 19.07.2007 N 195-ФЗ).

Новая льгота предусматривает освобождение от НДС операций по выполнению научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав этих работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

Новой льготой могут пользоваться все организации (не только научные или образовательные), независимо от источника финансирования. Главное, чтобы выполняемые ими работы соответствовали требованиям, указанным в пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ.

#### 4.2.14. Реализация путевок

В соответствии с пп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ НДС не облагаются услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории РФ, оформленные путевками (курсовками), являющимися бланками строгой отчетности.

С 1 января 2006 г. эта льгота распространяется и на услуги организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей.

Под санаторно-курортными, оздоровительными организациями и организациями отдыха, расположенными на территории РФ, понимаются организации любой формы собственности и ведомственной принадлежности, осуществляющие деятельность по предоставлению санаторно-курортных, оздоровительных услуг и услуг отдыха на территории РФ.

Льготой может пользоваться любая организация, реализующая путевки в санаторно-курортные учреждения, как находящиеся, так и не находящиеся на ее балансе.

Так, например, ФАС Западно-Сибирского округа подтвердил правомерность использования льготы университетом, который реализовывал путевки (курсовки) в детский оздоровительный лагерь (Постановление от 20.12.2004 N Ф04-8856/2004(7102-A67-23)).

А ФАС Восточно-Сибирского округа сделал аналогичный вывод в отношении предприятия, которое реализовывало своим работникам путевки в санатории, не находящиеся на балансе предприятия (Постановление от 10.09.2004 N А33-14363/03-СЗ-Ф02-3635/04-С1).

К аналогичному выводу пришел и ФАС Западно-Сибирского округа, который признал право на льготу для организации, которая покупала на стороне путевки в санаторий, а затем продавала их своим работникам без наценки (по цене приобретения) (Постановление от 13.06.2006 N Ф04-3386/2006(23325-A27-31)).

Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 05.07.2007 N А56-26935/2006.

На практике налоговые органы часто настаивают на том, что для правомерного применения данной льготы в учредительных документах организации должен быть явно указан такой вид деятельности, как деятельность по оказанию санаторно-курортных и оздоровительных услуг.

Соответственно, организации должен быть присвоен код ОКВЭД 85.11.2 "Деятельность санаторно-курортных учреждений".

Однако в НК РФ таких требований нет. Поэтому суды в подобных спорах всегда встают на сторону налогоплательщиков.

Так, например, ФАС Западно-Сибирского округа признал необоснованными доводы налогового органа относительно того, что организации не были присвоены соответствующие коды ОКОНХ 91517 (санаторно-курортные учреждения) и 91610 (оздоровительные учреждения отдыха), а также код ОКВЭД 85.11.2 "Деятельность санаторно-курортных учреждений". Суд указал, что данное обстоятельство не свидетельствует об отсутствии у налогоплательщика права на применение налоговых льгот по НДС. Нормами налогового законодательства не предусмотрено, что отсутствие кодов влечет отказ в предоставлении налоговой льготы (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15.06.2006 N Ф04-3504/2006(23450-A27-14)).

Аналогичные решения можно найти в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 12.04.2007 N А55-14407/06-22, Северо-Западного округа от 04.06.2007 N А05-12102/2006-36, Западно-Сибирского округа от 23.08.2006 N Ф04-4302/2006(24413-A27-34) и от 05.05.2006 N Ф04-2334/2006(21862-A27-25), а также ФАС Уральского округа от 25.05.2006 N Ф09-4272/06-С2.

Внимание! Важная информация! Необходимым условием применения рассматриваемой льготы является оформление путевок на бланках строгой отчетности.

Формы бланков утверждены Приказом Минфина России от 10.12.1999 N 90н "Об утверждении бланков строгой отчетности". Образцы бланков прилагаются к этому Приказу: форма путевок (курсовок) в санаторно-курортные организации (учреждения), в детские оздоровительные учреждения (по форме N 1), в оздоровительные учреждения (по форме N 2) и курсовок в оздоровительные учреждения (по форме N 3) <\*>.

<\*> Обратите внимание! Эти формы действуют только до 1 июня 2008 г. (см. с. 135).

В случае необходимости в утвержденные формы бланков строгой отчетности могут быть внесены дополнительные реквизиты. При этом исключение отдельных реквизитов утвержденных

образцов не допускается. Соответствующее разъяснение содержится в Письме ФСС РФ от 15.01.2001 N 02-18/10-278.

Так, например, форму "Санаторно-курортная путевка" можно дополнить разделами "Обратный талон к санаторно-курортной путевке" и "Сведения о больном, прибывшем в санаторий":

- фамилия, имя, отчество;
- место работы;
- должность;
- наименование организации, выдавшей путевку;
- подпись лица, ответственного за выдачу путевки;
- дата выдачи путевки;
- печать организации, предприятия.

#### 4.2.15. Бесплатная раздача товаров (работ, услуг) в рамках проведения рекламных акций

В соответствии с пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ от НДС освобождаются операции по передаче в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб.

Эта льгота появилась в НК РФ с 1 января 2006 г.

Отметим, что в течение многих лет налоговые органы настаивали на том, что бесплатная раздача товаров (продукции) в рекламных целях должна облагаться НДС, поскольку безвозмездная передача для целей исчисления НДС признается реализацией. При этом налогоплательщики успешно оспаривали эти требования в судах, доказывая, что бесплатная раздача рекламной продукции, стоимость которой включена в себестоимость реализуемых товаров (работ, услуг), вообще не является объектом обложения НДС. В конце 2007 г. Высший Арбитражный Суд РФ поддержал эту позицию, посчитав, что бесплатная раздача рекламной продукции не является реализацией, а только способствует продаже производимой продукции (работ, услуг) (Определение ВАС РФ от 24.12.2007 N 17088/07).

Однако все известные нам споры по данному вопросу относятся к периоду до 1 января 2006 г., когда в тексте гл. 21 НК РФ не было упоминания о бесплатной раздаче товаров (работ, услуг) в рекламных целях.

Теперь, когда в ст. 149 НК РФ есть упомянутая выше льгота, позиция налоговиков значительно укрепилась. Ведь, введя эту новую льготу, законодатель фактически подтвердил, что рекламная раздача товаров (работ, услуг) в общем случае является объектом обложения НДС. НДС не начисляется только в том случае, если в рекламных целях раздаются малоценные (до 100 руб.) товары (работы, услуги).

Итак, на сегодняшний день порядок исчисления НДС при рекламной раздаче таков.

При передаче товаров (работ, услуг) в рекламных целях НДС начисляется в том случае, если расходы на приобретение (создание) единицы переданных товаров (работ, услуг) превышают 100 руб. В этом случае налогоплательщик должен начислить НДС на всю стоимость (рыночную) безвозмездно переданных товаров (работ, услуг). При этом начисленные суммы НДС в расходы при исчислении налога на прибыль не включаются (Письмо ФНС России от 20.11.2006 N 02-1-07/92).

При раздаче малоценной рекламной продукции (работ, услуг) стоимостью не выше 100 руб. за единицу НДС не начисляется. То есть из-под налогообложения выводятся бесплатно раздаваемые недорогие сувениры с нанесенным на них логотипом и (или) товарным знаком (ручки, брелоки, календари и т.п.) <\*>, а также всевозможные листовки, буклеты и другие рекламные материалы.

-----  
<\*> Об отнесении сувенирной продукции к рекламе см. Письмо ФНС России от 25.04.2007 N ШТ-6-03/348@.

Кроме того, нужно помнить, что "входной" НДС по товарам (работам, услугам), используемым при осуществлении не облагаемых НДС операций, к вычету не принимается, а учитывается в стоимости этих товаров (работ, услуг) (пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ). Поэтому у налогоплательщика нет права на вычет "входного" НДС, относящегося к стоимости бесплатно розданных товаров (работ, услуг), подпавших под действие льготы.

Пример 4.10. Организация в январе 2008 г. заказала изготовление рекламных листовок в количестве 10 000 шт. на общую сумму 23 600 руб. (в т.ч. НДС - 3600 руб.) и рекламных каталогов в количестве 5000 шт. на общую сумму 708 000 руб. (в т.ч. НДС - 108 000 руб.).

Кроме того, организация оплатила счет рекламного агентства за разработку макета листовки на сумму 3540 руб. (в том числе НДС - 540 руб.).

В январе листовки и каталоги были изготовлены и поступили в организацию. В феврале организация в рамках выставки-ярмарки бесплатно распространила их среди посетителей выставки.

Посчитаем сумму затрат на приобретение одной листовки и одного каталога.

Затраты на приобретение одной листовки:

$(23\ 600 + 3540) : 10\ 000 = 2,71$  руб.

Затраты на приобретение одного каталога:

$708\ 000 : 5000 = 141,6$  руб.

В данном случае расходы на изготовление одной листовки составили менее 100 руб., поэтому стоимость бесплатно розданных листовок в налоговую базу по НДС не включается и НДС не облагается. При этом организация не может предъявить к вычету сумму НДС, уплаченную при изготовлении листовок. Соответственно, в состав рекламных расходов необходимо списать стоимость бесплатно розданных листовок вместе с "входным" НДС:

$23\ 600$  руб. +  $3540$  руб. =  $27\ 140$  руб.

Расходы на изготовление одного каталога превысили 100 руб., поэтому стоимость бесплатно розданных каталогов облагается НДС. При этом организация ставит к вычету "входной" НДС по каталогам в общеустановленном порядке.

В бухгалтерском учете организации приобретение и раздача листовок и каталогов отражаются следующим образом.

Январь:

Д-т счета 10 К-т счета 60 -  $27\ 140$  руб. - приняты к учету изготовленные листовки (по стоимости с учетом НДС);

Д-т счета 10 К-т счета 60 -  $600\ 000$  руб. - приняты к учету изготовленные каталоги (по стоимости без НДС);

Д-т счета 19 К-т счета 60 -  $108\ 000$  руб. - отражена сумма НДС, относящаяся к стоимости каталогов;

Д-т счета 68 К-т счета 19 -  $108\ 000$  руб. - на основании счета-фактуры сумма НДС по каталогам предъявлена к вычету.

Февраль:

Д-т счета 44 К-т счета 10 -  $27\ 140$  руб. - в составе расходов на рекламу отражена стоимость бесплатно розданных листовок;

Д-т счета 44 К-т счета 10 -  $600\ 000$  руб. - в составе расходов на рекламу отражена стоимость бесплатно розданных каталогов;

Д-т счета 91 К-т счета 68 -  $108\ 000$  руб. - начислен НДС на рыночную стоимость бесплатно розданных каталогов ( $600\ 000 \times 0,18$ ) <\*>. Эта сумма НДС налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшает.

-----  
<\*> В данном случае рыночная цена будет равна сумме затрат на изготовление каталогов, ведь организация приобрела их именно по рыночной цене.

При бесплатной раздаче товаров (работ, услуг) в рекламных целях не забудьте выписать счет-фактуру. Причем счет-фактура выписывается независимо от того, облагается стоимость бесплатно розданных товаров (работ, услуг) НДС или нет. Ведь при реализации льготированных товаров (работ, услуг) налогоплательщики обязаны выставлять счета-фактуры с пометкой "Без НДС" (см. с. 111).

Порядок выставления счетов-фактур при безвозмездной передаче товаров физическим лицам в рекламных целях разъяснен в Письме Минфина России от 15.11.2006 N 03-04-11/217.

Поскольку физические лица налогоплательщиками налога на добавленную стоимость не являются и этот налог к вычету не принимают, счета-фактуры по товарам, безвозмездно переданным физическим лицам в рекламных целях, можно выписывать в одном экземпляре на всю партию безвозмездно передаваемых товаров. При этом указанные счета-фактуры хранятся в журнале учета выставленных счетов-фактур и подлежат регистрации в книге продаж.

Таким образом, в условиях рассмотренного выше примера 4.10 организация в феврале должна выписать 2 счета-фактуры - один на бесплатную раздачу листовок (без НДС), второй на бесплатную раздачу каталогов (с выделением НДС в сумме  $108\ 000$  руб.). Оба счета-фактуры регистрируются в книге продаж в феврале 2008 г.

При заполнении Декларации по НДС за I квартал 2008 г. стоимость розданных листовок отражается в разд. 9 (код операции 1010275), а розданных каталогов - в разд. 3 по строке 100.

Обратите внимание! Если к моменту бесплатной раздачи "входной" НДС уже был предъявлен к вычету, то его необходимо восстановить и уплатить в бюджет, как этого требует пп.



2 п. 3 ст. 170 НК РФ. Восстановленная сумма НДС подлежит включению в состав прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

Когда в рекламных целях раздается специальная рекламная продукция (т.е. продукция, изготовленная (приобретенная) специально для раздачи в рекламных целях), налогоплательщик может сразу в момент принятия этой продукции к учету рассчитать себестоимость единицы и определиться с порядком учета "входного" НДС - либо к вычету, либо в расходы.

Если же в рекламных целях раздается продукция собственного производства (та, которая реализуется налогоплательщиком на сторону по ценам, включающим в себя НДС), то, как правило, к моменту рекламной раздачи суммы "входного" НДС, относящиеся к розданной продукции, уже заявлены к вычету. В этом случае бухгалтеру в первую очередь необходимо посчитать себестоимость (по данным бухгалтерского учета) единицы розданной продукции. И, если окажется, что она не превышает 100 руб., тогда придется расчетным путем определить сумму "входного" НДС, приходящуюся на стоимость бесплатно розданной продукции, и восстановить ее, отразив в книге продаж в том периоде, когда была произведена раздача. Кроме того, имейте в виду, что, скорее всего, в этом случае встанет вопрос о восстановлении части "входного" НДС по основным средствам, которые использовались при производстве продукции, подпавшей под льготу (если НДС по ним в полном объеме был ранее заявлен к вычету).

\* \* \*

При применении льготы, предусмотренной пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, обратите внимание на следующий важный момент.

Льгота распространяется не на любую бесплатную раздачу товаров (работ, услуг), а лишь на ту, которая производится в рекламных целях.

В соответствии с Федеральным законом от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе" реклама - это информация, адресованная неопределенному кругу лиц.

То есть, для признания тех или иных расходов рекламными соответствующая информация должна распространяться среди неопределенного круга лиц. Этот факт постоянно подчеркивают представители налоговых органов.

Так, многие организации практикуют различные рассылки (раздачи) информации о реализуемых ими товарах, работах, услугах (в виде листовок, буклетов, каталогов и т.п.). Расходы на проведение таких рассылок (раздач) могут быть признаны рекламными только в том случае, если перечень получателей информации заранее не определен. Это могут быть, например, безадресные почтовые рассылки, когда по договору со сторонним исполнителем осуществляется раскладка определенного количества листовок (буклетов) по почтовым ящикам потенциальных потребителей. Или рекламная информация может распространяться путем выкладки в магазинах, офисных зданиях, других местах - там, где она доступна потенциальным клиентам.

Если же рекламная информация распространяется среди заранее определенного перечня лиц, то понесенные расходы рекламой признать нельзя.

В Письме УФНС России по г. Москве от 16.03.2005 N 20-08/16391 указано, что расходы на проведение адресной почтовой рассылки (имеется в виду ситуация, когда рассылка проводится по имеющейся базе данных потенциальных клиентов) не относятся к расходам на рекламу, поскольку рассылка информации предназначена для конкретных лиц. Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 24.04.2006 N 03-03-04/1/390.

Не является рекламой и раздача образцов продукции (рекламных буклетов) контрагентам, поскольку в этом случае, опять же, распространение рекламной информации осуществляется среди определенного круга лиц (Письмо УМНС России по г. Москве от 22.03.2004 N 26-12/18582).

Еще раз повторим: рассматриваемой льготой по НДС можно воспользоваться только в том случае, если стоимость бесплатно розданных малоценных (менее 100 руб. за единицу) товаров (работ, услуг) можно признать расходами на рекламу.

Если же речь идет о бесплатной раздаче товаров (работ, услуг) заранее определенному кругу лиц, то, независимо от стоимости бесплатно раздаваемых товаров (работ, услуг), их рыночную цену придется включать в налоговую базу по НДС. То есть льгота на такие ситуации не распространяется.

#### 4.2.16. Прочие льготы

Подпунктом 13 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождается от налогообложения реализация на территории РФ услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним.

В соответствии с Законом РФ от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей" изготовитель несет ответственность за качество товара и безвозмездное исполнение гарантийных обязательств перед потребителем, изложенных в техническом паспорте товара или ином заменяющем его документе.

Кроме того, изготовитель на основании договора определяет предприятия, уполномоченные на принятие претензий от потребителя, а также для выполнения гарантийного ремонта и технического обслуживания.

Поскольку право на гарантийный ремонт следует из приобретения товара ненадлежащего качества, обязанность по безвозмездному устранению недостатков товара (гарантийный ремонт) возлагается на изготовителя (продавца) или организацию, выполняющую функции изготовителя (продавца) такого товара, независимо от того, кто непосредственно будет оказывать услугу или выполнять работу по гарантийному ремонту данного товара.

Следовательно, в налоговую базу по НДС не включаются средства, полученные от организаций-изготовителей (продавцов) либо организаций, выполняющих функции изготовителя (продавца), для ремонта и технического обслуживания товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации.

Услуги по текущему ремонту указанных товаров, стоимость которых оплачивается потребителем, в полном объеме облагаются НДС.

Обратите внимание! Налоговые органы считают, что под льготу подпадают суммы, полученные организацией, осуществляющей непосредственно гарантийный ремонт, в пределах возмещения стоимости гарантийного ремонта, а также стоимости запасных частей, использованных на осуществление данного ремонта. При этом суммы вознаграждения, а также иные денежные средства, поступившие от предприятий-изготовителей и остающиеся в распоряжении организации, осуществляющей ремонт, облагаются НДС в общеустановленном порядке (Письмо УФНС России по г. Москве от 16.05.2007 N 19-11/045476).

\* \* \*

Согласно пп. 15 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению выполнение ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ).

При этом освобождение от налогообложения ремонтных работ, включающих реставрацию отдельных элементов здания, представляющих собой историко-культурную ценность, проводимых в рамках приспособления объекта культурного наследия для современного использования, нормами НК РФ не предусмотрено (Письмо Минфина России от 17.05.2007 N 03-07-11/136).

\* \* \*

Подпунктом 17 п. 2 ст. 149 НК РФ предусмотрена льгота в отношении операций по предоставлению организациям и физическим лицам определенных прав, в том числе платежей в бюджеты за право пользования природными ресурсами, за которые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами взимаются пошлины и сборы.

На основании п. 1 ст. 1 Земельного кодекса РФ земля признается природным ресурсом.

Соответственно, арендная плата за пользование земельными участками, находящимися в государственной или муниципальной собственности, НДС не облагается (Письмо Минфина России от 30.10.2006 N 03-04-15/198).

\* \* \*

В соответствии с пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ от НДС освобождаются операции по безвозмездной передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг), осуществляемые в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом от 11.08.1995 N 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях".

Под благотворительной деятельностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче

гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

Передача товаров (работ, услуг) не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) при представлении в налоговые органы следующих документов:

- договора (контракта) налогоплательщика с получателем благотворительной помощи на безвозмездную передачу товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания благотворительной деятельности;

- копии документов, подтверждающих принятие на учет получателем благотворительной помощи безвозмездно полученных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

- актов или других документов, свидетельствующих о целевом использовании полученных (выполненных, оказанных) в рамках благотворительной деятельности товаров (работ, услуг).

Если получателем благотворительной помощи является физическое лицо, в налоговый орган представляется документ, подтверждающий фактическое получение этим лицом товаров (работ, услуг).

Обратите внимание! Подпункт 12 п. 3 ст. 149 НК РФ не содержит никаких ограничений по перечню материальных ценностей, передаваемых в рамках благотворительной деятельности.

Это подтверждает и арбитражная практика.

Так, например, ФАС Волго-Вятского округа подтвердил правомерность применения льготы при безвозмездной передаче напольного покрытия Комитету охраны окружающей среды, который расположен в здании, находящемся под государственной охраной как объект культурного наследия (Постановление от 24.05.2004 N А31-4471/1).

Благотворительной помощью является и безвозмездное выполнение работ, например выполнение строительно-монтажных работ по ремонту школы. Соответственно, такие работы НДС не облагаются (Постановление ФАС Уральского округа от 24.09.2007 N Ф09-7803/07-С2).

Внимание! Важная информация! Направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям, а также поддержка политических партий, движений, групп и кампаний благотворительной деятельностью не является.

Поэтому безвозмездная передача товаров (работ, услуг) коммерческим организациям облагается НДС в общеустановленном порядке.

\* \* \*

В соответствии с пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ от НДС освобождается оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме.

Внимание! Важная информация! От НДС освобождаются доходы, получаемые заимодавцем за предоставление по договору займа исключительно денежных средств.

Если объектом займа является иное имущество (например, ценные бумаги), то доходы, полученные заимодавцем в виде процентов по договору займа, облагаются НДС в общеустановленном порядке (см. Письмо МНС России от 15.06.2004 N 03-2-06/1/1367/22).

\* \* \*

В период с 1 января 2006 г. по 1 января 2008 г. от НДС освобождалась реализация лома и отходов черных и цветных металлов (пп. 24 п. 3 ст. 149 НК РФ). Поскольку льгота была предусмотрена п. 3 ст. 149 НК РФ, у налогоплательщиков была возможность отказаться от ее применения (см. с. 114).

С 1 января 2008 г. от НДС освобождается реализация лома и отходов только цветных металлов. Эта льгота предусмотрена пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ (введен в п. 2 ст. 149 НК РФ Законом N 85-ФЗ). Реализация лома и отходов черных металлов с 2008 г. облагается НДС в общеустановленном порядке.

Внимание! Важная информация! Имейте в виду: поскольку новая льгота в отношении цветного металлолома предусмотрена п. 2 ст. 149 НК РФ, отказаться от ее применения нельзя. Она обязательна для всех налогоплательщиков, совершающих операции по реализации цветного металлолома.

Обратите внимание! Деятельность, связанная с реализацией металлолома, подлежит лицензированию. Поэтому в силу п. 6 ст. 149 НК РФ пользоваться этой льготой могут только те

налогоплательщики, у которых есть лицензия на осуществление соответствующего вида деятельности. Однако из этого правила есть исключение. Реализация лома, образовавшегося в процессе собственного производства, не подлежит лицензированию.

Поэтому если налогоплательщик реализует металлолом, образовавшийся у него в процессе производства, то льгота по НДС применяется, независимо от наличия (отсутствия) лицензии (Письмо УФНС России по г. Москве от 28.04.2006 N 19-11/35889).

## **Глава 5. СТАВКИ НДС**

Налоговый кодекс предусматривает три ставки НДС - 0,10 и 18%. Кроме того, в ряде случаев НДС исчисляется с применением расчетных ставок 10/110 и 18/118.

Внимание! Важная информация! Основной является ставка 18%. Иные ставки налога применяются только в случаях, специально предусмотренных в НК РФ.

### **5.1. Ставка 0%**

Ставка НДС 0% применяется при реализации товаров (работ, услуг), перечисленных в п. 1 ст. 164 НК РФ.

Введение специальной ставки НДС в отношении оборотов по реализации товаров (работ, услуг), указанных в п. 1 ст. 164 НК РФ, объясняется спецификой механизма налогообложения указанных операций, который не укладывается в общий порядок применения налоговых льгот по НДС.

Так, по общему правилу суммы налога, уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для производства льготированных (не облагаемых НДС) товаров (работ, услуг), учитываются в их стоимости (п. 2 ст. 170 НК РФ) и к вычету не принимаются.

Однако в отношении операций, перечисленных в п. 1 ст. 164 НК РФ, это правило не применяется. Суммы "входного" НДС по этим операциям подлежат вычету (возмещению) из бюджета в общеустановленном порядке после подтверждения налогоплательщиком правомерности применения ставки 0%.

#### **5.1.1. Механизм применения ставки НДС 0%**

Налоговая база по операциям, облагаемым НДС по ставке 0%, определяется отдельно по каждой такой операции (п. 6 ст. 166 НК РФ).

Внимание! Важная информация! Налоговый кодекс возлагает на налогоплательщиков обязанность обосновывать право на применение нулевой ставки путем представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

Перечень документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, является обязательным для подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%. Отсутствие какого-либо документа из этого перечня либо несоответствие представленных документов законодательно установленным требованиям влечет необоснованность применения нулевой ставки и возмещения налога на добавленную стоимость (Определение ВАС РФ от 21.12.2007 N 13852/07).

Документы, подтверждающие обоснованность нулевой ставки, представляются в налоговые органы одновременно с Декларацией по НДС, в которой отражена информация о соответствующей операции.

При этом НК РФ устанавливает различный порядок подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС в зависимости от вида совершаемых операций.

Общая идея такова.

Если налогоплательщик в установленный законом срок <\*> собрал все необходимые документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки, то он отражает информацию об этих операциях в разд. 5 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена" Декларации по НДС за тот налоговый период, в котором были собраны документы.

-----  
<\*> Для разных операций установлены разные сроки для сбора необходимых документов (см. ниже).

В этом разделе отражается налоговая база по соответствующей операции в рублях <\*>, а также заявляются к вычету суммы "входного" НДС, относящиеся к данной операции (п. 3 ст. 172 НК РФ). Порядок заполнения разд. 5 подробно рассмотрен на с. 400.

<\*> Порядок пересчета выручки, полученной в иностранной валюте, в рубли определен в п. 3 ст. 153 НК РФ (см. подробно подразд. 6.1.9).

Если в установленный законом срок налогоплательщик не собрал полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, ему необходимо начислить НДС на стоимость реализованных товаров (работ, услуг) по ставке 10 или 18% (п. 9 ст. 165 НК РФ), отразив соответствующую информацию в разд. 7 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена" Декларации по НДС.

Моментом определения налоговой базы в этом случае признается день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг) (п. 9 ст. 167 НК РФ). Это означает, что НДС начисляется за тот период, в котором имела место отгрузка товаров, выполнение работ или оказание услуг, т.е. разд. 7 включается в Декларацию по НДС за тот налоговый период, в котором была осуществлена отгрузка товаров (работ, услуг).

Одновременно налогоплательщик имеет право заявить к вычету суммы "входного" НДС, относящиеся к данной операции (п. 3 ст. 172 НК РФ). Они также отражаются в разд. 7 Декларации по НДС.

Подробно порядок заполнения этого раздела Декларации рассмотрен на с. 403.

Обратите внимание! Сумма НДС, начисленная на стоимость реализованных товаров (работ, услуг) в связи с отсутствием документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки НДС, налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшает. Она уплачивается налогоплательщиками за счет собственных средств (Письма Минфина России от 17.07.2007 N 03-03-06/1498, от 29.11.2007 N 03-03-05/258, ФНС России от 14.12.2007 N ШТ-6-03/967@).

Если впоследствии налогоплательщик все-таки соберет все необходимые документы и представит их в налоговый орган, он сможет вернуть уплаченные суммы НДС (п. 9 ст. 165 НК РФ, п. 10 ст. 171, п. 3 ст. 172 НК РФ). В этом случае налогоплательщик включает разд. 5 в Декларацию по НДС за тот налоговый период, в котором собран пакет документов и отражает в ней сумму НДС, которая ранее была начислена на стоимость реализованных товаров (работ, услуг) в связи с отсутствием документов, подтверждающих обоснованность применения ставки 0% (см. с. 405).

Кроме того, при совершении операций, облагаемых НДС по нулевой ставке, нужно учитывать, что авансовые платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых НДС по ставке 0%, освобождены от НДС (см. подробнее с. 249).

Итак, мы рассмотрели общий механизм применения нулевой ставки НДС. А теперь рассмотрим особенности, которые установлены в отношении отдельных видов операций по реализации товаров (работ, услуг).

#### 5.1.2. Реализация товаров на экспорт

Ставка НДС 0% применяется при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны (пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Необходимыми условиями применения нулевой ставки при экспорте товаров являются:

- фактический вывоз товара за пределы таможенной территории РФ;
- представление в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

В налоговом законодательстве отсутствует определение понятия "экспорт", поэтому необходимо обратиться к нормативным актам иных отраслей законодательства, в которых оно содержится (п. 1 ст. 11 НК РФ). Так, в соответствии со ст. 165 Таможенного кодекса РФ под экспортом понимается вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ без обязательства об их обратном ввозе.

Таким образом, основным признак экспортной операции - факт вывоза товаров за пределы территории Российской Федерации.

При этом в целях применения нулевой ставки НДС не имеют значения условия поставки товара, предусмотренные контрактом, заключенным между российским поставщиком и иностранным покупателем (в том числе и условия поставки в соответствии с ИНКОТЕРМС).

Например, при поставке товара на условиях "FCA - пункт на территории РФ" обязательства продавца по поставке товара считаются исполненными с момента передачи товара перевозчику в

обусловленном пункте на территории РФ. Но это никоим образом не препятствует продавцу в установленном порядке претендовать на применение ставки НДС 0%. Если продавец представит в налоговый орган все необходимые документы, предусмотренные ст. 165 НК РФ, то стоимость реализованных товаров будет облагаться НДС по нулевой ставке (см. Письмо УМНС России по г. Москве от 16.06.2004 N 11-10/40146).

Арбитражная практика также свидетельствует о том, что момент перехода права собственности к покупателю не влияет на порядок применения ставки 0%. Если товар вывезен в режиме экспорта, то экспортер имеет право претендовать на нулевую ставку в общеустановленном порядке (см., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 28.06.2007 N Ф04-3078/2007(34280-А46-37), Московского округа от 17.01.2007 N КА-А40/13442-06, от 09.11.2006 N КА-А40/10961-06, Северо-Западного округа от 20.06.2006 N А56-41550/2005).

На практике встречается и такая ситуация. Товар вывозится с территории РФ в режиме временного вывоза, а потом, уже за пределами РФ, он продается иностранному лицу. В этом случае таможенный режим временного вывоза заменяется на таможенный режим экспорта.

Нормы гл. 21 НК РФ не мешают налогоплательщику-продавцу применить в такой ситуации нулевую ставку НДС. Отрадно, что и Минфин России считает, что нулевая ставка может быть применена в отношении товаров, предназначенных для реализации и вывезенных с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме временного вывоза с последующим изменением этого таможенного режима на таможенный режим экспорта (Письмо от 26.12.2007 N 03-07-15/208).

Внимание! Важная информация! Для обоснованного применения нулевой ставки НДС необходимо, чтобы в качестве покупателя экспортируемых товаров выступало иностранное лицо (пп. 1 п. 1 ст. 165 НК РФ).

Пример 5.1. Два российских предприятия (изготовитель и заказчик) заключили контракт на изготовление и поставку продукции в Финляндию.

Несмотря на то что поставка продукции осуществляется за пределы территории РФ, предприятие-изготовитель не вправе применять нулевую ставку НДС.

\* \* \*

Для подтверждения нулевой ставки при экспорте товаров налогоплательщик должен представить в налоговые органы документы, перечисленные в п. п. 1 - 3 ст. 165 НК РФ. Срок для сбора документов - 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта (п. 9 ст. 165 НК РФ).

В течение этого срока (до момента сбора всех документов) налогоплательщик-экспортер не отражает информацию о товарах, отгруженных на экспорт, ни в своей книге продаж, ни в Декларации по НДС.

Если документы собраны вовремя (до истечения 180 дней), моментом определения налоговой базы признается последнее число квартала, в котором собраны документы. Соответственно, налогоплательщик-экспортер регистрирует счет-фактуру на стоимость отгруженных на экспорт товаров в своей книге продаж последним числом того квартала, в котором был собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. При этом в Декларацию по НДС за этот квартал включается разд. 5, в котором отражается стоимость реализованных товаров, а также заявляются к вычету суммы "входного" НДС, относящиеся к данной экспортной поставке. Вместе с Декларацией в налоговую инспекцию сдаются документы, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС.

Если 180 дней истекли, а документы так и не собраны, то налогоплательщик-экспортер должен начислить НДС на стоимость отгруженных товаров. НДС в этом случае начисляется "задним" числом, в том периоде, когда была произведена отгрузка товаров на экспорт. Экспортер должен внести исправления в счет-фактуру, который был выписан при отгрузке товара на экспорт (вместо нулевой ставки НДС указать в нем ставку 10 или 18% и исчислить соответствующую сумму НДС). После этого экспортер вносит изменения в свою книгу продаж за тот период, когда была отгрузка, и включает в нее исправленный счет-фактуру на стоимость реализованного на экспорт товара (см. Письмо Минфина России от 05.07.2007 N 03-07-08/180). После внесения исправлений в книгу продаж экспортеру необходимо внести изменения в Декларацию по НДС за тот налоговый период, в котором была осуществлена отгрузка. В состав этой Декларации включается разд. 7. В нем отражается стоимость отгруженных на экспорт товаров, сумма начисленного НДС, а также суммы "входного" НДС, относящиеся к данной экспортной поставке.

Если в результате всех этих корректировок выявляется недоимка по НДС за тот налоговый период, в котором имела место отгрузка, налогоплательщик должен погасить эту недоимку, а также заплатить пени <\*>.

-----  
<\*> Отметим, что налоговые органы, как правило, начисляют пени с 21-го числа месяца, следующего за тем налоговым периодом, в котором была отгрузка товара. При этом в судах налогоплательщики успешно доказывают, что пени должны начисляться только со 181-го дня с момента отгрузки (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 30.11.2006 N А28-3289/2006-109/21, Восточно-Сибирского округа от 28.02.2007 N А310-3704/06-Ф02-689/07, Дальневосточного округа от 30.08.2006 N Ф03-А51/06-2/2818, Северо-Западного округа от 27.03.2007 N А52-3598/2006/2).

Если в последствии экспортер все же соберет все необходимые документы для подтверждения нулевой ставки, он сможет вернуть ту сумму НДС, которую он начислил на стоимость экспортированного товара. При этом начисленные и уплаченные пени возврату не подлежат (Письма МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@, Минфина России от 24.09.2004 N 03-04-08/73).

Подробно порядок заполнения разд. 5 и 7 Декларации по НДС рассмотрен на с. 398 - 405.

\* \* \*

Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки при экспорте товаров налогоплательщик должен представить в налоговые органы следующие документы:

а) контракт (его копию) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации (пп. 1 п. 1 ст. 165 НК РФ).

Если соответствующий контракт содержит сведения, составляющие государственную тайну, то вместо копии полного текста контракта представляется выписка из него, содержащая информацию, необходимую для проведения налогового контроля (в частности, информацию об условиях поставки, сроках, цене, виде продукции).

При осуществлении экспортных операций с участием посреднических организаций на основе договора комиссии, поручения или агентирования налогоплательщик (комитент) для обоснования применения нулевой ставки налога должен представить:

- договор комиссии (поручения, агентирования) (копию соответствующего договора);
- контракт (копию контракта) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт по поручению налогоплательщика (в соответствии с договором комиссии, поручения или агентирования), с иностранным лицом на поставку товаров за пределы таможенной территории РФ (пп. 1, 2 п. 2 ст. 165 НК РФ).

Предметом обоих договоров должны быть одни и те же товары. Копия контракта, заключенного между комиссионером и иностранным лицом, должна быть заверена либо в нотариальном порядке, либо руководителями или уполномоченными должностными лицами как покупателя-инопартнера, так и предприятия-комиссионера. Подписи должны скрепляться печатями организаций, от имени которых заключен контракт.

Обратите внимание! Договор комиссии должен быть заключен ранее даты заключения контракта на поставку товара на экспорт. В противном случае поставки товаров не будут считаться поставками, осуществленными в соответствии с указанным договором комиссии. Соответственно, комитент не сможет подтвердить правомерность применения нулевой ставки НДС. На это указал ВАС РФ в Определении от 22.12.2006 N 13380/06.

Ведь сделка, отвечающая признакам сделки во исполнение комиссионного поручения, совершенная по времени до заключения договора комиссии, не может быть признана исполнением договора комиссии. Данная правовая позиция выражена в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85 "Обзор практики разрешения споров по договору комиссии" (п. 6).

При реализации экспортируемых товаров с торгов через комиссионера в качестве контракта на поставку товаров представляется протокол о результатах торгов, подписанный организатором торгов и иностранным лицом, выигравшим торги, или брокером, представляющим интересы иностранного лица (Письмо Минфина России от 01.08.2007 N 03-07-08/218).

Определенная специфика подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС при реализации товаров в счет погашения задолженности Российской Федерации и бывшего СССР или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам отражена в п. 3 ст. 165 НК РФ. Вместо контракта на поставку товаров на экспорт налогоплательщик должен представить:

- копию соглашения между Правительством РФ и правительством соответствующего иностранного государства об урегулировании задолженности бывшего СССР (РФ) или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам;

- копию соглашения между Минфином России и налогоплательщиком о финансировании поставок товаров в счет погашения государственной задолженности или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам (пп. 1, 2 п. 3 ст. 165 НК РФ);

б) выписку банка (копию выписки), подтверждающую фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке (пп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ).

Выручка может быть получена как в иностранной валюте, так и в рублях. Валюта расчетов должна быть определена непосредственно в контракте (либо дополнительном соглашении к нему).

Обратите внимание! Статьей 165 НК РФ не установлено никаких специальных требований к выписке банка, подтверждающей поступление выручки.

Пунктом 2.1 разд. 2 ч. 3 Положения о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ (утв. ЦБ РФ от 05.12.2002 N 205-П), установлено, что выписки из лицевых счетов, распечатанные с использованием средств вычислительной техники, выдаются клиентам без штампов и подписей работников кредитной организации.

Поэтому требования налоговых органов о необходимости наличия на выписках каких-либо печатей (штампов) и подписей работников банка являются неправомерными (см. Постановления ФАС Дальневосточного округа от 04.08.2004 N Ф03-А51/04-2/1842, Московского округа от 31.05.2006 N КА-А40/4774-06).

Не может служить основанием для отказа в применении ставки 0% и отсутствие в выписке номера соответствующего экспортного контракта (Постановления ФАС Московского округа от 09.07.2007 N КА-А40/6298-07-П, от 16.07.2007 N КА-А40/6676-07, Поволжского округа от 29.08.2007 N А12-10651/06, Северо-Западного округа от 26.06.2007 N А56-38276/2006).

Если у налогоплательщика есть счета в нескольких российских банках, то выручка может поступить на любой счет, не обязательно тот, который указан в паспорте сделки.

Поступление выручки за экспортированный товар на счет налогоплательщика в другом российском банке, нежели банк, оформлявший паспорт сделки, не является нарушением требований ст. 165 НК РФ (Определение ВАС РФ от 31.10.2007 N 13827/07).

При реализации товаров на экспорт через комиссионера, поверенного или агента в качестве документального подтверждения правомерности применения ставки 0% принимается выписка банка (ее копия), подтверждающая фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика или комиссионера (поверенного, агента) в российском банке (пп. 3 п. 2 ст. 165 НК РФ).

Валютное законодательство предусматривает ряд случаев (см. ст. 19 Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ), когда выручка от реализации товаров (работ, услуг) может не зачисляться на счет в российском банке.

В случае незачисления валютной выручки для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС налогоплательщик должен представить в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территории РФ.

Так, например, контрактом на поставку товаров может быть предусмотрено, что комиссионный сбор банка по переводу валютных средств оплачивается продавцом товаров. В этом случае в связи с удержанием банком данного сбора выручка, полученная от иностранного лица - покупателя товара на счет в российском банке, будет меньше фактической стоимости экспортируемого товара, предусмотренной в контракте.

В такой ситуации в качестве документов, обосновывающих непоступление части валютной выручки, в налоговый орган можно представить SWIFT-сообщение с указанием отправителя платежа (покупателя товара), номера контракта и суммы, перечисленной им в соответствии с контрактом, а также получателя платежа (экспортера) и суммы, перечисленной промежуточным (иностранном) банком российскому банку (Письмо Минфина России от 17.01.2005 N 03-04-08/06).

Если договором предусмотрен расчет наличными денежными средствами, то налогоплательщик в подтверждение обоснованности применения нулевой ставки НДС должен представить в налоговые органы выписку банка (копию выписки), подтверждающую внесение налогоплательщиком полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя (пп. 3 п. 2 ст. 165 НК РФ).

Это значит, что если экспортер получает выручку наличными денежными средствами, то он обязан внести ее в полном объеме на свой счет в российском банке.

Эту обязанность подтвердил и Президиум ВАС РФ (см. Постановление от 07.12.2004 N 8911/04). Суд указал, что для налогоплательщика, получившего оплату за экспортированный товар наличными рублями, зачисление денег на счет в российском банке и представление в налоговые органы наряду с приходным кассовым ордером соответствующей выписки банка относится к числу обязательных условий применения нулевой ставки НДС. Если экспортер принял платеж от иностранного покупателя наличными рублями и использовал их на собственные нужды без внесения в банк, то он не имеет права на применение ставки НДС 0%.



Условиями экспортного контракта может быть предусмотрено, что оплата стоимости экспортируемых товаров осуществляется периодическими платежами либо поставка товара осуществляется отдельными партиями.

Данное условие может быть предусмотрено непосредственно в контракте или в дополнительном соглашении к нему. В этом случае российское предприятие - экспортер имеет право на экспортную льготу в части исполненных обязательств, предусмотренных контрактом (дополнительным соглашением), при условии представления документов, указанных в ст. 165 НК РФ.

Если ни самим договором, ни дополнительным соглашением к нему частичные расчеты по экспорту не предусмотрены, то это не лишает экспортера права на использование ставки 0% при частичном исполнении договора при условии представления в налоговые органы всех документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, в части, приходящейся на сумму полученной выручки.

Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина России от 28.08.2007 N 03-07-08/241.

Бывает, что оплата за экспортированный товар поступает на счет экспортера не от покупателя, а от третьего лица (иностранного или российского).

Нужно учитывать, что поступление выручки от третьего лица всегда создавало и продолжает создавать экспортерам дополнительные проблемы с подтверждением нулевой ставки.

При этом с 1 января 2006 г. непосредственно в ст. 165 НК РФ указано, что в случае, когда оплату производит не покупатель, а третье лицо, в налоговые органы наряду с выпиской банка (ее копией) должен быть представлен договор поручения по оплате за указанный товар, заключенный между иностранным лицом (покупателем) и лицом, осуществившим платеж.

Соответственно, наличие такого договора поручения существенно облегчит общение налогоплательщиками. А что делать, если такого договора поручения нет? Ведь очень часто условие о возможности оплаты третьим лицом включается непосредственно в экспортный контракт либо закрепляется в дополнительном соглашении к нему.

Можно предположить, что в такой ситуации налоговый орган откажет экспортеру в правомерности применения нулевой ставки по формальным причинам (отсутствие договора поручения, упомянутого в ст. 165 НК РФ). Соответственно, обоснованность применения нулевой ставки НДС налогоплательщику придется доказывать в арбитражном суде. При этом, на наш взгляд, при наличии документов, позволяющих однозначно идентифицировать поступившие платежи как оплату за экспортный товар по данному конкретному договору, вероятность благоприятного для налогоплательщика исхода разбирательства достаточно велика (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.12.2007 N A56-3604/2007, Волго-Вятского округа от 15.10.2007 N A43-180/2007-45-20).

Кроме того, ВАС РФ подтвердил, что оплата товаров третьими лицами не противоречит нормам гражданского законодательства. Если условие оплаты по контракту с иностранным покупателем третьими лицами согласовано сторонами в самом контракте либо дополнительных соглашениях к контракту и представленные налогоплательщиком документы (например, свифт-сообщения) позволяют идентифицировать поступившую выручку, то факт получения выручки следует считать документально подтвержденным (Определение ВАС РФ от 10.12.2007 N 16345/07). Аналогичный подход продемонстрирован в Определении ВАС РФ от 18.10.2007 N 12734/07. Однако нужно учитывать, что все эти решения Высшего Арбитражного Суда РФ относятся к ситуациям, имевшим место до 1 января 2006 г., т.е. до того как в НК РФ появилось требование о представлении договора поручения.

При реализации товаров (работ, услуг) на экспорт по внешнеторговым бартерным договорам вместо выписки из банка предприятие-экспортер представляет документальное подтверждение ввоза на территорию РФ импортных товаров (работ, услуг), получаемых по бартеру, и их оприходования на своем балансе (пп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ).

НК РФ не определяет, какие именно документы налогоплательщик должен представить в налоговые органы в целях подтверждения факта ввоза на территорию РФ товаров, эквивалентных по стоимости экспортированным. В качестве таковых могут быть представлены (см. Постановления ФАС Центрального округа от 02.09.2004 N A64-1572/04-16, Московского округа от 06.06.2006 N КА-А40/4915-06-П, от 03.07.2003 N КА-А40/4442-03 и от 29.05.2003 N КА-А40/3428-03):

- таможенная декларация (ТД) со штампом пограничной российской таможни о выпуске товаров для свободного обращения и об уплате налогов на таможенной территории РФ в момент их ввоза;

- справка, подписанная руководителем и главным бухгалтером предприятия, об оприходовании на счетах бухгалтерского учета эквивалентного по стоимости импортного товара;

- журналы-ордера, копии приемных актов, копии актов по форме ОС-1, копии накопительных ведомостей, выписки из оборотной ведомости по счетам учета МПЗ.

При получении от иностранного партнера платы за экспортированную продукцию в виде выполненных работ (оказанных услуг) экспортер не может ограничиться представлением актов,

подтверждающих факт выполнения работ (оказания услуг). Для подтверждения обоснованности нулевой ставки он должен представить в налоговый орган справки, подтверждающие оприходование полученных результатов работ (услуг) на счета бухгалтерского учета (см. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.09.2004 N А78-1105/04-С2-21/134-Ф02-3191/04-С1).

Сложности с подтверждением нулевой ставки возникают, когда иностранный покупатель производит оплату не денежными средствами, а векселем. Налоговики в таких ситуациях отказывают экспортерам в подтверждении ставки 0%. Причем правомерность таких отказов подтверждается и судебной практикой (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.03.2007 N А78-4061/06-Ф02-1004/07, Западно-Сибирского округа от 07.05.2007 N Ф04-2605/2007(33827-А03-42)).

Внимание! Важное судебное решение! В 2006 г. свою позицию по вопросу о порядке подтверждения нулевой ставки НДС при оплате экспортированных товаров векселями высказал Конституционный Суд РФ. В Определении КС РФ от 04.04.2006 N 98-О разъясняется, что сам факт получения векселя в счет оплаты экспортированного товара не лишает экспортера права претендовать на нулевую ставку. Но для реализации этого права экспортер должен обналичить вексель и получить деньги на свой банковский счет. Ведь подтверждение нулевой ставки возможно лишь при условии поступления денежных средств в счет оплаты экспортной сделки на банковский счет экспортера.

Соответственно, для подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС экспортер должен представить в налоговый орган выписку банка, подтверждающую поступление средств по векселю на банковский счет экспортера, а также документы, подтверждающие, что этот вексель был получен в счет оплаты по экспортной сделке.

Именно так в настоящее время и подходят к решению подобных споров федеральные арбитражные суды в округах (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 23.05.2007 N Ф04-2962/2007(34232-А03-42), от 12.12.2007 N Ф04-56/2007(66-А03-14), Поволжского округа от 18.05.2007 N А55-13949/06);

в) таможенную декларацию (ее копию) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ (пп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ).

Отметим, что с 1 января 2008 г. действует новая Инструкция о порядке заполнения грузовой таможенной декларации и транзитной декларации, утв. Приказом ФТС России от 04.09.2007 N 1057.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи представляется полная таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, подтверждающими факт помещения товаров под таможенный режим экспорта.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации с Республикой Беларусь, на которой таможенный контроль отменен, представляется таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

Обратите внимание! Особые правила действуют при экспорте товаров в Республику Беларусь.

Если экспортируются товары не российского происхождения, для подтверждения нулевой ставки в налоговые органы представляются документы, указанные в ст. 165 НК РФ:

- таможенная декларация (ее копия) с отметкой российского таможенного органа, подтверждающей факт помещения товаров под таможенный режим экспорта;
- копия заявления об уплате налога при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с отметкой налогового органа этого государства, подтверждающей факт уплаты налога.

Если экспортируются товары, происходящие с территории РФ, нулевая ставка подтверждается в порядке, установленном Соглашением между Правительством РФ и Правительством РБ о принципах взимания косвенных налогов (см. ниже с. 181) (Письма Минфина России от 06.07.2007 N 03-07-13/1-15, УФНС России по г. Москве от 21.03.2007 N 19-11/25297).

Обратим внимание и на такую проблему, с которой можно столкнуться на практике.

При поставке товара на экспорт бывает, что по просьбе покупателя товар отправляется экспортером в адрес третьего лица. В этом случае в таможенной декларации в графе "Получатель" указывается не покупатель, поименованный в контракте, а третье лицо - фактический получатель товара.

Это не может служить препятствием для подтверждения факта реального экспорта. Налогоплательщик-экспортер может в этом случае претендовать на применение ставки 0% в общеустановленном порядке (см. п. 9 Обзора результатов рассмотрения жалоб на решения налоговых органов, действия (бездействие) должностных лиц за I квартал 2002 года - Письмо УМНС России по г. Москве от 15.04.2002 N 11-15/17062).

Такой вывод подтверждает и арбитражная практика (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 27.06.2007 N A05-13026/2006-36, Поволжского округа от 23.09.2004 N A12-5497/04-C28);

г) копии транспортных или товаросопроводительных, или иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации (пп. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ).

К транспортным документам относятся, в частности, транспортная накладная, коносамент или иные документы на груз, подтверждающие факт заключения договора перевозки или иного договора, в соответствии с которым осуществляется международная перевозка товаров и (или) их перевозка по таможенной территории РФ под таможенным контролем.

Эти документы могут не представляться при вывозе товаров в режиме экспорта, осуществляемого с использованием трубопроводного транспорта или по линиям электропередачи.

В зависимости от способов транспортировки экспортируемых товаров в пп. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ установлены специфические виды документов, которые должен представить налогоплательщик.

Так, например, если вывоз товаров осуществляется судами через морские порты, необходимо представить следующие документы:

- копию поручения на отгрузку экспортных грузов с указанием порта разгрузки с отметкой "Погрузка разрешена" пограничной таможни РФ;
- копию коносамента <\*> на перевозку экспортного товара, в котором в графе "Порт разгрузки" указано место, находящееся за пределами таможенной территории РФ.

-----  
<\*> Если коносамент составлен на иностранном языке, для документального подтверждения права на применение ставки 0% налогоплательщику необходимо представить в налоговый орган заверенный надлежащим образом перевод коносамента (Письмо ФНС России от 11.10.2006 N ШТ-6-03/996@).

Если погрузка товаров и их таможенное оформление при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта судами осуществляются вне региона деятельности пограничного таможенного органа, для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации налогоплательщиком в налоговые органы представляются следующие документы:

- копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с отметкой "Погрузка разрешена" российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров, а также с отметкой пограничного таможенного органа, подтверждающей вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации;
- копия коносамента, морской накладной или любого иного подтверждающего факт приема к перевозке экспортируемого товара документа, в котором в графе "Порт разгрузки" указано место, находящееся за пределами таможенной территории Российской Федерации.

При вывозе товаров в режиме экспорта воздушным транспортом для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории РФ в налоговые органы налогоплательщиком представляется копия международной авиационной накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории РФ.

Вообще, для подтверждения факта вывоза в налоговый орган можно представить любые документы, подтверждающие фактический вывоз товаров, а не только те, которые явно перечислены в пп. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ. К такому выводу пришел Конституционный Суд РФ в Постановлении от 14.07.2003 N 12-П. Например, при перевозке груза морским транспортом в качестве подтверждающего экспорт документа может использоваться не только коносамент, но и иные документы, оформленные в установленном порядке, - морские накладные, погрузочные билеты.

Если товар вывозится в третьи страны через границу РФ с Республикой Беларусь, представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками таможенного органа РФ, производившего таможенное оформление вывоза товара.

Обратите внимание! Особые правила действуют при экспорте товаров в Республику Беларусь.

Если экспортируются товары не российского происхождения, для подтверждения нулевой ставки в налоговые органы представляются документы, указанные в ст. 165 НК РФ, - копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками таможенного органа

Российской Федерации, подтверждающими факт помещения товаров под таможенный режим экспорта.

Если экспортируются товары, происходящие с территории РФ, нулевая ставка подтверждается в порядке, установленном Соглашением между Правительством РФ и Правительством РБ о принципах взимания косвенных налогов (см. ниже) (Письма Минфина России от 06.07.2007 N 03-07-13/1-15, УФНС России по г. Москве от 21.03.2007 N 19-11/25297).

\* \* \*

Внимание! Важная информация! При экспорте товаров в Республику Беларусь действуют особые правила подтверждения нулевой ставки.

Эти правила установлены Соглашением между Правительством РФ и Правительством РБ о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (далее - Соглашение).

Соглашение было ратифицировано Федеральным законом от 28.12.2004 N 181-ФЗ "О ратификации Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг" и вступило в силу с 1 января 2005 г. Соответственно, Соглашение применяется в отношении товаров, отгруженных с 1 января 2005 г. (см. Письмо ФНС России от 12.01.2005 N ММ-6-26/4@).

Неотъемлемой частью Соглашения является Положение о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь (далее - Положение). Именно в этом Положении отражен механизм применения косвенных налогов при осуществлении торговых операций между российскими и белорусскими партнерами.

Обратите внимание! Порядок, предусмотренный Соглашением, применяется при экспорте в Республику Беларусь товаров только российского происхождения. Если продается не российский товар, налогообложение производится в общеустановленном порядке в соответствии с требованиями гл. 21 НК РФ (Письма Минфина России от 06.07.2007 N 03-07-13/1-15, УФНС России по г. Москве от 21.03.2007 N 19-11/25297).

Отгрузив товар в Республику Беларусь, российский продавец должен оформить счет-фактуру в порядке, установленном ст. 169 НК РФ. В счете-фактуре указывается ставка НДС 0%, страна происхождения - Российская Федерация.

Прежде чем передать счет-фактуру белорусскому партнеру, его необходимо сначала представить в налоговый орган по месту регистрации российского налогоплательщика для проставления соответствующих отметок.

Порядок проставления таких отметок на счетах-фактурах утвержден Приказом Минфина России от 20.01.2005 N 3н.

Для того чтобы налоговый орган проставил соответствующие отметки на счетах-фактурах, российский экспортер обязан представить:

- заявление произвольной формы о проставлении отметок на счетах-фактурах;
- счета-фактуры в двух экземплярах.

Налоговый орган должен проставить отметки на счетах-фактурах в течение пяти рабочих дней с даты представления вышеуказанных документов.

На каждом счете-фактуре ставится штамп "Зарегистрировано" с указанием даты регистрации и регистрационного номера, удостоверяемый подписью должностного лица налогового органа, проставившего отметку.

Получив счета-фактуры с отметкой налогового органа, российский продавец передает один экземпляр белорусскому партнеру, а второй оставляет у себя.

Далее для подтверждения ставки 0% и права на возмещение "входного" НДС российскому продавцу остается дождаться от белорусского покупателя оплаты товара и документального подтверждения того, что НДС уплачен в бюджет Республики Беларусь.

Для документального подтверждения нулевой ставки налогоплательщик должен представить в налоговый орган следующие документы (п. 2 разд. 2 Положения):

- договоры (их копии), на основании которых осуществляется реализация товаров;
- выписку банка (копию выписки), подтверждающую фактическое поступление выручки от покупателя на счет налогоплательщика <\*>;
- третий экземпляр заявления <\*> белорусского покупателя о ввозе товара, экспортированного с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь, с

отметкой белорусского налогового органа, подтверждающей уплату белорусским покупателем косвенных налогов в полном объеме;

- копии транспортных (товаросопроводительных) документов о перевозке экспортируемого товара.

-----  
<\*> Если договор предусматривает расчет наличными деньгами, российский продавец представляет выписку банка, подтверждающую внесение им полученных сумм на его счет в банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от покупателя указанных товаров.

При заключении товарообменных (бартерных) договоров российский налогоплательщик представляет документы, подтверждающие ввоз товаров, полученных по указанным договорам, на территорию Российской Федерации и их принятие на учет.

<\*> Форма заявления приведена в Приложении N 1 к Порядку заполнения налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь (утв. Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 153н).

На сбор пакета документов для подтверждения нулевой ставки налогоплательщику-экспортеру дается 90 календарных дней с даты отгрузки товара (Письмо Минфина России от 19.10.2007 N 03-07-15/164).

Если в течение 90 дней экспортер собрал все необходимые документы, то он отражает информацию об экспортированных товарах в разд. 5 Декларации по НДС за тот квартал, в котором были собраны документы. Вместе с Декларацией в налоговый орган представляются перечисленные выше документы.

Если в течение 90 дней с даты отгрузки документы не будут собраны, экспортер должен начислить НДС на стоимость реализованных товаров по ставке 18 или 10%. Причем НДС начисляется "задним" числом, за тот период, в котором была осуществлена отгрузка товаров.

Порядок заполнения Декларации по НДС и книги продаж в этом случае аналогичен порядку, изложенному выше для случая неподтвержденного экспорта (см. с. 171).

Если документы будут представлены в налоговые органы в более поздний срок (но не более трех лет со дня возникновения обязательства по уплате налогов), уплаченные суммы НДС можно будет вернуть. Однако суммы пени, уплаченные за нарушение сроков уплаты НДС, возврату не подлежат.

Порядок заполнения Декларации по НДС в случаях подтверждения и неподтверждения нулевой ставки см. на с. 400 - 405.

#### 5.1.3. Реализация работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, а также работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) транзитных товаров

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ под налогообложение по ставке 0% попадают работы (услуги), непосредственно связанные с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

Под действие пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ попадают:

- работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте);
- иные подобные работы (услуги);
- работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории.

Обратите внимание! Нулевая ставка применяется в отношении перечисленных выше работ (услуг), независимо от того, кто является их заказчиком - непосредственно экспортер или иное лицо (Определение ВАС РФ от 03.10.2007 N 12483/07).

Внимание! Важная информация! При применении ставки 0% в отношении работ (услуг), непосредственно связанных с экспортируемыми товарами, нужно иметь в виду, что экспортируемыми являются товары, которые уже помещены под таможенный режим экспорта.

До момента таможенного оформления и установления режима перемещения товаров с таможенной территории РФ товары, перевозимые по территории РФ, не могут рассматриваться в качестве экспортируемых. Поэтому в отношении работ (услуг) по транспортировке товаров, которые на момент их транспортировки не помещены под таможенный режим экспорта, ставка 0% не применяется. Эти услуги облагаются НДС по ставке 18% (см. Письма Минфина России от 05.12.2007 N 03-07-08/351, от 03.07.2007 N 03-07-08/171).

Этот подход в полной мере поддержан Высшим Арбитражным Судом РФ (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.11.2007 N 7205/07, Определение ВАС РФ от 21.09.2007 N 10249/07).

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! При применении пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ возникает вопрос: является ли перечень работ (услуг), выполняемых в отношении экспортных и импортных товаров (грузов), равно как и перечень лиц, осуществляющих такую деятельность, исчерпывающим?

На наш взгляд, нет. При решении вопроса о правомочности использования ставки налога 0% основополагающим должен являться факт взаимосвязи выполнения работ (услуг) с экспортируемыми (импортируемыми) товарами.

Из этого следует два вывода.

1. Право на применение ставки 0% при реализации работ, услуг, перечисленных в пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, имеют не только российские перевозчики, но и иные лица, выполняющие указанные в этом подпункте работы (услуги).

2. Ставка 0% должна применяться по отношению к любым работам (услугам), в том числе и не перечисленным явно в пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, при условии, что указанные работы (услуги) непосредственно связаны с экспортируемым (импортируемым) товаром.

Правомерность этих выводов подтверждается арбитражной практикой.

Внимание! Важное судебное решение! Высший Арбитражный Суд РФ в своем Определении от 10.01.2008 N 17600/07 поддержал позицию налогоплательщика, которая заключалась в том, что перечень работ (услуг), подпадающих под действие пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, а также организаций, имеющих право их выполнять (оказывать), не имеет исчерпывающего характера и связан с обеспечением доставки груза до получателя.

Однако налоговые органы занимают иную (более узкую) позицию. Не оспаривая право любых организаций пользоваться нормой, установленной пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, они пытаются ограничить перечень работ (услуг), подпадающих под действие этого подпункта.

Так, например, в Письме УФНС России по г. Москве от 24.05.2007 N 19-11/048184.1 указано, что под нулевую ставку согласно пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ подпадают только те работы (услуги), которые являются действием, непосредственно направленным на вывоз товаров за пределы территории РФ конкретным транспортным средством, и которые выполнены (оказаны) в отношении товара, вывозимого за пределы территории РФ.

Все иные работы (услуги) должны облагаться НДС по ставке 18%.

Аналогичная позиция изложена и в Письме ФНС России от 06.07.2007 N ШТ-6-03/534@. В этом Письме утверждается, что услуги, оказанные таможенным брокером (декларирование товаров и транспортных средств, представление таможенным органам документов и дополнительных сведений, необходимых для таможенных целей, представление таможенным органам декларированных товаров, совершение иных действий, необходимых для таможенного оформления и таможенного контроля), не относятся к комплексу услуг, оказанных в отношении товаров, вывозимых за пределы территории Российской Федерации (ввозимых на ее территорию). Поэтому реализация таких услуг подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 18%.

Этот же вывод сделан в Письме ФНС России от 16.04.2007 N 03-2-03/688@ в отношении услуг по предоставлению вагонов и контейнеров грузоотправителям и экспедиторским организациям для перевозки грузов в международном сообщении. Налоговики считают, что такие услуги не относятся к комплексу услуг, оказанных непосредственно в отношении товаров, вывозимых за пределы территории Российской Федерации (ввозимых на ее территорию). Поэтому они должны облагаться НДС по ставке 18%.

Чиновники Минфина России занимают схожую с ФНС позицию. Она нашла свое отражение в Письме от 11.05.2007 N 03-07-08/108, в котором разъяснен порядок исчисления НДС в отношении экспедиторских услуг.

В соответствии с Федеральным законом от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности" к экспедиционным услугам относятся услуги по организации перевозок грузов любыми видами транспорта и оформлению перевозочных документов,

документов для таможенных целей и других документов, необходимых для осуществления перевозок грузов.

По мнению Минфина России, нулевая ставка применяется только в отношении услуг по организации и сопровождению перевозок товаров, вывозимых с территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации. Что касается услуг по оформлению перевозочных документов, документов для таможенных целей и других документов, необходимых для осуществления перевозок грузов, то на основании п. 3 ст. 164 НК РФ такие услуги подлежат обложению НДС по ставке 18%.

В то же время арбитражные суды считают, что экспедиторские услуги в полной мере подпадают под действие пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ (см. Определение ВАС РФ от 10.01.2008 N 17600/07, Постановление Президиума ВАС РФ от 19.06.2006 N 16305/05).

Например, ФАС Дальневосточного округа подтвердил, что под налогообложение по нулевой ставке подпадают такие услуги, как оформление телеграммы ДЦФТО, подтверждающей (разрешающей) отгрузку груза со станции отправления до станции назначения; информирование клиента о номерах телеграфных разрешений на погрузку (Постановление от 01.11.2006 N Ф03-А73/06-2/3301).

В отношении работ (услуг), непосредственно связанных с товарами, импортируемыми в РФ, отметим, что хотя явно в НК РФ это не указано, но налоговые органы настаивают на том, что ставка 0% применяется в отношении только тех работ (услуг), стоимость которых включена в таможенную стоимость импортируемых товаров (п. 1 Письма МНС России от 05.04.2002 N 03-3-06/893/32-Н435, Письмо УМНС России по г. Москве от 23.08.2004 N 24-11/54614).

Обратите внимание! Нулевая ставка не применяется в отношении услуг по транспортировке белорусских товаров, ввозимых на территорию РФ с территории Республики Беларусь.

Объясняется это тем, что в ст. 165 НК РФ нет перечня документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость по услугам по транспортировке белорусских товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и в отношении которых таможенный контроль отменен. Поэтому указанные услуги на основании п. 3 ст. 164 НК РФ облагаются НДС по ставке 18%. При этом покупатели таких услуг имеют право на вычет данных сумм налога в порядке, предусмотренном ст. 171 и 172 НК РФ (Письма Минфина России от 08.06.2007 N 03-07-13/1-12, от 08.05.2007 N 03-07-13/1-09).

Обратите внимание! Услуги международной почтовой связи, связанные с обменом почтовых отправлений между организациями Российской Федерации и организациями иностранных государств, относятся к услугам международной связи и, соответственно, под действие пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ не подпадают.

При оказании российскими предприятиями почтовой связи услуг международной почтовой связи применяется ставка НДС в размере 18%. При этом согласно п. 5 ст. 157 НК РФ суммы, полученные указанными предприятиями от реализации таких услуг иностранным покупателям, при определении налоговой базы по НДС не учитываются (Письма Минфина России от 17.09.2007 N 03-07-08/261, ФНС России от 19.10.2007 N ШТ-6-03/799@).

\* \* \*

Перечень документов, которые необходимо представить в налоговые органы для подтверждения обоснованности применения ставки 0% в отношении работ (услуг), перечисленных в пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, приведен в п. 4 ст. 165 НК РФ. Он включает в себя следующие документы:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на выполнение указанных работ (оказание указанных услуг);

2) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного или российского лица - покупателя указанных работ (услуг) на счет налогоплательщика в российском банке;

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление вывоза и (или) ввоза товаров, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за пределы территории Российской Федерации и (или) ввезен на территорию Российской Федерации.

Указанная декларация (ее копия) представляется только в следующих случаях:

- перемещение товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи;

- оказание услуг, непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита.

Налогоплательщики, выполняющие иные работы (услуги), освобождены от обязанности представлять в налоговые органы таможенную декларацию;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации (ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

При подготовке комплекта документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки, необходимо руководствоваться теми же правилами, которые были изложены выше при рассмотрении вопроса о применении ставки 0% в отношении экспортируемых товаров (см. подразд. 5.1.2).

В какие сроки налогоплательщики должны представлять в налоговые органы перечисленные выше документы?

В течение 2006 - 2007 гг. этот вопрос приводил к многочисленным спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Дело в том, что с 1 января 2006 г., когда из состава обязательных документов, необходимых для подтверждения нулевой ставки НДС, изъяли таможенную декларацию, налоговики сделали вывод о том, что налогоплательщики, выполняющие работы (оказывающие услуги), связанные с экспортом, потеряли право на 180-дневную отсрочку подтверждения нулевой ставки (Письма Минфина России от 06.08.2007 N 03-07-08/225, ФНС России от 28.05.2007 N ШТ-6-03/430@).

Однако налогоплательщики с успехом оспаривали и оспаривают этот подход в судах, в том числе и Высшем Арбитражном Суде РФ.

Внимание! Важное судебное решение! Высший Арбитражный Суд РФ не раз принимал решения в пользу налогоплательщиков, указывая на то, что при реализации работ (услуг), перечисленных в пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, у налогоплательщиков есть 180 дней на сбор документов, подтверждающих нулевую ставку, независимо от того, входит в комплект документов таможенная декларация или нет. До момента истечения 180 дней у налоговых органов нет оснований включать эти работы (услуги) в налоговую базу по НДС, исчисляемую за период, в котором они были выполнены (оказаны), и доначислять НДС по ставке 18% (Определения ВАС РФ от 23.01.2008 N 85/08, от 23.01.2008 N 258/08).

Отметим, что на сегодняшний день эта проблема решена на нормативном уровне. Законом N 85-ФЗ внесены изменения в ст. ст. 165 и 167 НК РФ, предусматривающие введение 180-дневного срока для сбора документов при применении нулевой ставки НДС в отношении услуг по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке товаров, вывозимых за пределы территории Российской Федерации, оказываемых российскими организациями, по которым таможенные декларации в налоговые органы для обоснования правомерности применения нулевой ставки не представляются.

Исчисление данного срока начинается с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории Российской Федерации, проставленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах.

Закон N 85-ФЗ вступил в силу с 1 января 2008 г., но это изменение распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

\* \* \*

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 164 НК РФ по ставке НДС 0% облагаются работы (услуги), непосредственно связанные с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим транзита через указанную территорию.

Для подтверждения обоснованности применения ставки НДС 0% при реализации работ (услуг), предусмотренных пп. 3 п. 1 ст. 164 НК РФ, в налоговые органы представляются те же документы, что и для подтверждения нулевой ставки в отношении работ (услуг), предусмотренных пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ (см. выше).

#### 5.1.4. Реализация товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами, международными организациями

При реализации товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая



проживающих вместе с ними членов их семей, налогообложение производится с применением ставки НДС в размере 0% (пп. 7 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Налогообложение по нулевой ставке применяется на условиях взаимности. Иными словами, применение нулевой ставки НДС возможно при наличии в законодательстве соответствующего иностранного государства аналогичного порядка налогообложения в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств РФ либо если такая норма предусмотрена в международном договоре.

В 2007 г. был утвержден Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых на условиях взаимности применяется ставка налога на добавленную стоимость 0 процентов при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей (Приказ МИД России и Минфина России от 08.05.2007 N 6499/41н).

Этот Перечень применяется с 1 октября 2007 г.

До этой даты следовало руководствоваться перечнем государств, указанных в Письме МНС России от 01.04.2003 N РД-6-23/382 (Письма Минфина России от 13.11.2007 N 03-07-15/183, ФНС России от 28.11.2007 N ШТ-6-03/917@).

Правила применения нулевой ставки НДС при реализации товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного использования дипломатическим или административно-техническим персоналом этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, утверждены Постановлением Правительства РФ от 30.12.2000 N 1033.

Налогоплательщики, реализующие товары (работы, услуги) дипломатическим и приравненным к ним представительствам, выставляют этим покупателям счета-фактуры без выделения в них суммы НДС (ставка налога 0%) с пометкой "Для дипломатических нужд".

Реализация товаров (работ, услуг) иностранным дипломатическим и приравненным к ним представительствам с применением нулевой ставки НДС должна подтверждаться следующими документами:

- договором, заключенным с дипломатическим представительством на поставку товаров (работ, услуг), включающим спецификацию поставляемых товаров (работ, услуг) с указанием их стоимости;
- официальным письмом дипломатического представительства (за подписью главы представительства или лица, его замещающего, заверенного печатью этого представительства) с указанием наименования, адреса организации или фамилии, имени, отчества и места жительства индивидуального предпринимателя, реализующих товары (работы, услуги), подтверждающим, что данные товары (работы, услуги) предназначены для официального использования дипломатическим представительством;
- платежными документами и приходными кассовыми ордерами, подтверждающими фактическое перечисление дипломатическим или приравненным к ним представительством денежных средств в оплату соответствующих товаров (работ, услуг);
- счетом-фактурой, выписанным дипломатическому или приравненному к нему представительству, в котором указано, что товары (работы, услуги) были реализованы с применением нулевой ставки.

Перечисленные выше документы (их копии, заверенные в установленном порядке) должны быть представлены налогоплательщиками в налоговые органы.

Применение нулевой налоговой ставки в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для личного использования дипломатического или административно-технического персонала (включая членов их семей), осуществляется путем возмещения налоговыми органами этим лицам НДС, учтенного в цене товаров (работ, услуг) и уплаченного при их покупке.

\* \* \*

Пунктом 12 ст. 165 НК РФ предусмотрено применение нулевой ставки НДС, установленной международными договорами Российской Федерации, при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования международными организациями и их представительствами, осуществляющими деятельность на территории Российской Федерации.

Порядок применения нулевой ставки в соответствии с п. 12 ст. 265 НК РФ был утвержден Правительством РФ еще в 2006 г. (Постановление Правительства РФ от 22.07.2006 N 455).

Однако для применения нулевой ставки МИД России совместно с Минфином России должны были определить перечень международных организаций и их представительств, в отношении которых возможно применение ставки НДС 0%.

Этот Перечень появился только в 2007 г. Он утвержден Приказом МИД России и Минфина России от 09.04.2007 N 4938/33н, вступившим в силу с 1 августа 2007 г. (для налогоплательщиков, уплачивавших налог ежеквартально, - с 1 октября 2007 г.).

Соответственно, организации, реализующие товары (работы, услуги) для официального пользования международными организациями и их представительствами, реально смогли применять ставку 0% только после 1 августа (1 октября) 2007 г. До вступления в силу указанного выше Перечня у налогоплательщиков при реализации товаров (работ, услуг) международным организациям или их представительствам отсутствовали основания для применения ставки 0% (Письмо Минфина России от 06.09.2007 N 03-07-15/129).

#### 5.1.5. Реализация прочих товаров (работ, услуг)

В соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ ставка НДС в размере 0% применяется также при реализации следующих товаров (работ, услуг):

1) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов (пп. 4 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Для обоснования правомерности применения нулевой ставки НДС налогоплательщику, оказывающему данный вид услуг, достаточно представить (п. 6 ст. 165 НК РФ):

- выписку банка (ее копию), подтверждающую фактическое поступление выручки от российского или иностранного лица за оказанные услуги на счет российского налогоплательщика в российском банке;

- реестр единых международных перевозочных документов по перевозке пассажиров и багажа, определяющих маршрут перевозки, с указанием пунктов отправления и назначения;

2) товаров (работ, услуг) в области космической деятельности (пп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ в редакции изменений, внесенных Законом N 255-ФЗ).

Эта норма с 2008 г. распространяется на:

- космическую технику, космические объекты, объекты космической инфраструктуры, подлежащие обязательной сертификации в соответствии с законодательством Российской Федерации в области космической деятельности, включая работы (услуги), выполняемые (оказываемые) с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве, в том числе управляемой с поверхности и (или) из атмосферы Земли;

- работы (услуги) по исследованию космического пространства, по наблюдению за объектами и явлениями в космическом пространстве, в том числе с поверхности и (или) из атмосферы Земли;

- подготовительные и (или) вспомогательные (сопутствующие) наземные работы (услуги), технологически обусловленные (необходимые) и неразрывно связанные с выполнением работ (оказанием услуг) по исследованию космического пространства и (или) с выполнением работ (оказанием услуг) с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве.

Нулевая ставка применяется независимо от того, кто выступает заказчиком данных работ (услуг): российское или иностранное лицо.

Обоснованность применения нулевой ставки НДС при оказании данных работ (услуг) подтверждается путем представления следующих документов (п. 7 ст. 165 НК РФ):

- договор или контракт (копия договора или контракта) налогоплательщика с иностранными или российскими лицами на реализацию (поставку) товаров, выполнение работ, оказание услуг;

- выписка банка (ее копия), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного или российского лица за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги на счет налогоплательщика в российском банке;

- акт или иные документы (их копии), подтверждающие реализацию (поставку) товаров, выполнение работ, оказание услуг;

- сертификат (его копия), выданный в соответствии с законодательством Российской Федерации, на реализуемую космическую технику, включая космические объекты, объекты космической инфраструктуры (товары);

3) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Банку России, банкам (пп. 6 п. 1 ст. 165 НК РФ).

Обоснованность применения нулевой ставки при реализации драгоценных металлов подтверждается представлением в налоговые органы:

- контракта (копии) на реализацию драгоценных металлов или драгоценных камней;

- документов (их копий), подтверждающих передачу драгоценных металлов или драгоценных камней Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, ЦБ РФ, банкам (п. 8 ст. 165 НК РФ).

Документы, подтверждающие реализацию драгоценных камней, указанные в п. 8 ст. 165 НК РФ, на наш взгляд, представляться не должны, поскольку налогообложение по налоговой ставке 0% при реализации драгоценных камней пп. 6 п. 1 ст. 164 НК РФ не предусмотрено.

Отметим, что реализация драгоценных металлов и драгоценных камней Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ и банкам иными налогоплательщиками (не поименованными в пп. 6 п. 1 ст. 164 НК РФ) подпадает под действие льготы, предусмотренной пп. 9 п. 3 ст. 149 НК РФ, и НДС не облагается;

4) припасов, вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов (пп. 8 п. 1 ст. 164 НК РФ).

В целях применения пп. 8 п. 1 ст. 164 НК РФ припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река - море) плавания.

Порядок документального подтверждения правомерности применения ставки 0% в отношении припасов аналогичен порядку подтверждения обоснованности применения ставки 0% в отношении экспортируемых товаров (см. подразд. 5.1.2). При этом необходимо учитывать следующие особенности, предусмотренные ст. 165 НК РФ.

На таможенной декларации, оформленной при вывозе припасов в соответствии с таможенным режимом перемещения припасов, должна быть отметка таможенного органа, в регионе деятельности которого расположен порт (аэропорт), открытый для международного сообщения, о вывозе припасов с таможенной территории РФ.

Кроме того, для подтверждения обоснованности применения ставки 0% налогоплательщик должен представить копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подтверждающих вывоз припасов с таможенной территории РФ воздушными и морскими судами, судами смешанного (река - море) плавания;

5) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров и вывозу с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки на таможенной территории Российской Федерации, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке (пп. 9 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Для подтверждения нулевой ставки в налоговый орган представляются следующие документы (п. 5 ст. 165 НК РФ):

- реестр выписок банка, подтверждающих фактическое поступление выручки от российского или иностранного лица за выполненные работы (оказанные услуги) на счет российского налогоплательщика в российском банке;

- реестр перевозочных документов, оформляемых при перевозках товаров в международном сообщении, с указанием в нем наименований или кодов входных и выходных пограничных и (или) припортовых железнодорожных станций, стоимости работ (услуг), дат отметок таможенных органов на перевозочных документах, свидетельствующих о помещении товаров под таможенный режим экспорта или таможенный режим международного таможенного транзита либо свидетельствующих о помещении вывозимых с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки под процедуру внутреннего таможенного транзита;

6) построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов (пп. 10 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При реализации судов для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы (п. 13 ст. 165 НК РФ):

- контракт (копия контракта) на реализацию судна, заключенный налогоплательщиком с заказчиком и содержащий условие об обязательной регистрации построенного судна в Российском международном реестре судов в течение 45 календарных дней с момента перехода права собственности на судно от налогоплательщика к заказчику;

- выписка из реестра строящихся судов с указанием, что по окончании строительства судно подлежит регистрации в Российском международном реестре судов;

- документы, подтверждающие факт перехода права собственности на судно от налогоплательщика к заказчику;

- документы, подтверждающие мощность главных двигателей и вместимость судна.

## 5.2. Ставка 10%

Ставка НДС в размере 10% применяется при реализации товаров, перечисленных в п. 2 ст. 164 НК РФ. Все эти товары делятся на четыре группы:

- 1) продовольственные товары по перечню, приведенному в пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ;
- 2) товары для детей по перечню, приведенному в пп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ;
- 3) периодические печатные издания и книжная продукция, перечисленные в пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ;
- 4) медицинские товары, указанные в пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ.

Коды видов продукции, облагаемых НДС по ставке 10%, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности должны определяться Правительством РФ.

\* \* \*

Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 N 908 утверждены Перечни кодов видов:

- продовольственных товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10% при реализации;
- продовольственных товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10% при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации;
- товаров для детей в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10% при реализации;
- товаров для детей в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10% при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации.

\* \* \*

В соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ ставка НДС в размере 10% применяется при реализации:

- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера.

Для целей исчисления НДС под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год.

К периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40% объема одного номера периодического печатного издания.

Перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, облагаемых НДС по ставке 10%, установлен Постановлением Правительства РФ от 23.01.2003 N 41.

\* \* \*

В соответствии с пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ по ставке НДС 10% облагается реализация следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства:

- лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;
- изделий медицинского назначения.

Перечня изделий медицинского назначения, подпадающих под ставку 10%, утвержденного Правительством РФ, до сих пор нет. В этой связи в настоящее время при реализации лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления, изделий медицинского назначения в целях применения ставки 10% следует руководствоваться кодами ОКП, перечисленными в Письме Госналогслужбы России и Минфина России от 10.04.1996 N ВЗ-4-03/31н, 04-03-07 "О порядке освобождения от налога на добавленную стоимость медицинской продукции" (см. Письмо ФНС России от 27.06.2006 N ШТ-6-03/644@).

Обратите внимание! Продукция, включенная в соответствии с ОКП в класс 940000 "Медицинская техника", относится к медицинской технике и под ставку НДС 10% не подпадает. Такая продукция либо облагается НДС по ставке 18%, либо льготируется по основаниям, предусмотренным пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ <\*> (Письмо МНС России от 28.01.2002 N ВГ-6-03/99).

-----

<\*> Перечень медицинской техники, не облагаемой НДС в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ, утвержден Постановлением Правительства РФ от 17.01.2001 N 19. Подробно вопрос применения льготы в отношении медицинской техники рассмотрен в подразд. 4.2.2.

\* \* \*

Обратите внимание! При реализации товаров, облагаемых НДС по ставке 10%, на условиях договора комиссии, поручения или агентирования сумма вознаграждения, получаемого комиссионером (поверенным, агентом), подлежит обложению НДС по ставке 18%.

Пониженная ставка НДС применяется лишь в отношении оборотов по реализации товаров, указанных в п. 2 ст. 164 НК РФ.

Пример 5.2. Организации А и Б заключили договор комиссии. В соответствии с условиями данного договора организация Б (комиссионер) реализует принадлежащую организации А (комитенту) партию сахара стоимостью 30 000 руб. (в том числе НДС 10% - 2727 руб.).

Сумма комиссионного вознаграждения, причитающегося организации Б в соответствии с условиями договора, составляет 15% стоимости фактически реализованного сахара.

В бухгалтерском учете комиссионера данная операция отражается следующим образом:

Д-т счета 004 - 30 000 руб. - поступил товар от комитента;

К-т счета 004 - 30 000 руб. - товар отгружен покупателю;

Д-т счета 62 К-т счета 76/"Расчеты с комитентом" - 30 000 руб. - отражена задолженность покупателя за отгруженные товары;

Д-т счета 51 К-т счета 62 - 30 000 руб. - поступили средства от покупателя;

Д-т счета 76/"Расчеты с комитентом" К-т счета 90 - 4500 руб. - начислено комиссионное вознаграждение (30 000 руб. x 0,15);

Д-т счета 90 К-т счета 68 - 686 руб. - начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения по ставке 18% (4500 руб. : 118 x 18);

Д-т счета 76/"Расчеты с комитентом" К-т счета 51 - 25 500 руб. - погашена задолженность перед комитентом.

### 5.3. Расчетные ставки

Порядок и условия применения расчетных налоговых ставок определяются п. 4 ст. 164 НК РФ. В настоящее время гл. 21 НК РФ предусмотрены две расчетные ставки - 10/110 и 18/118.

В п. 4 ст. 164 НК РФ приведен перечень случаев, когда сумма НДС должна определяться расчетным методом:

1) при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг) (подробнее см. разд. 6.4).

Пример 5.3. Организация получила от своего покупателя штрафные санкции в сумме 12 000 руб. за просрочку оплаты товара по договору поставки. Товары, поставляемые по договору поставки, облагаются НДС по ставке 18%.

Сумма НДС, которую необходимо <\*> заплатить в бюджет с суммы поступивших санкций, исчисляется по расчетной ставке 18/118 и составляет 1830, 51 руб. (12 000 : 118 x 18).

<\*> Вопрос о необходимости уплаты НДС с сумм штрафных санкций по хозяйственным договорам является спорным. Подробно об этом см. с. 239;

2) при получении авансов и предоплат.

Пример 5.4. Фирмы А и Б заключили договор купли-продажи офисной мебели на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС 18% - 18 000 руб.).

Фирма А в марте получила от фирмы Б предоплату в размере 59 000 руб. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет с полученной предоплаты, определяется расчетным методом с применением налоговой ставки 18/118 и составляет 9000 руб. (59 000 x 18 : 118);

3) при передаче имущественных прав в соответствии с п. п. 2 - 4 ст. 155 НК РФ.

Пример 5.5. Организация А приобрела у организации Б дебиторскую задолженность фирмы "ВКМ" в размере 100 000 руб. (сумма долга по договору поставки, подтвержденная документами). По договору уступки права требования организация А заплатила организации Б 70 000 руб. Затем организация А переуступила задолженность фирмы "ВКМ" организации С за 80 000 руб. В данном случае сумма НДС, которую организация А должна уплатить в бюджет при переуступке

дебиторской задолженности, исчисляется по расчетной ставке 18/118 от суммы полученного дохода и составляет 1525,42 руб.  $((80\,000 - 70\,000) : 118 \times 18)$ ;

4) при удержании налога налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 НК РФ (подробнее см. гл. 2);

5) при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ (подробнее см. подразд. 6.1.2);

6) при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п. 4 ст. 154 НК РФ (подробнее см. подразд. 6.1.3);

7) в иных случаях, когда в соответствии с НК РФ сумма НДС должна определяться расчетным методом.

#### 5.4. Последствия применения неправильной ставки НДС

Внимание! Важная информация! Реализуя товары (работы, услуги), налогоплательщик обязан применять именно ту ставку НДС, которая установлена ст. 164 НК РФ для соответствующих товаров (работ, услуг).

Почему мы обращаем на это внимание?

Потому что очень часто на практике, не желая связываться с подтверждением нулевой ставки НДС, налогоплательщики платят НДС по максимальной ставке 18% и отражают соответствующие операции в разд. 3 Декларации по НДС. Этим "грешат", например, многие перевозчики, осуществляющие перевозки экспортируемых и импортируемых товаров.

Казалось бы, в чем проблема? Ведь в случае неподтверждения ставки 0% закон обязывает заплатить в бюджет НДС по ставке 18%. А здесь налогоплательщик как бы сразу признает, что ставка 0% у него подтверждена не будет, и платит НДС в бюджет по ставке 18%.

Проблема заключается в том, что, поступая таким образом, налогоплательщик не просто уплачивает в бюджет НДС по ставке 18%, а предъявляет эту сумму покупателю (выписывает счет-фактуру, в котором указывает сумму НДС, исчисленную по ставке 18%). А покупатель в свою очередь предъявляет эту сумму НДС к вычету.

В случае же неподтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС налог по ставке 18% должен уплачиваться в бюджет за счет собственных средств налогоплательщика (без уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль - Письмо Минфина России от 22.01.2007 N 03-03-06/1/17). И эта сумма налога ни в коем случае не должна предъявляться покупателям.

Руководствуясь этой логикой, налоговые органы при проверке покупателей, получивших от своих контрагентов счета-фактуры со ставкой НДС 18% по тем работам (услугам), которые в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ должны облагаться НДС по ставке 0%, отказывают им в вычете НДС по таким счетам-фактурам.

Подход налоговиков нашел свое отражение в Письме ФНС России от 13.01.2006 N ММ-6-03/18@.

Такой же позиции придерживается и Минфин России (Письмо от 12.04.2007 N 03-07-08/76).

Внимание! Важное судебное решение! Нужно иметь в виду, что в 2007 г. Конституционный Суд РФ подтвердил, что налоговая ставка, в том числе нулевая, является обязательным элементом налогообложения и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения (Определение КС РФ от 15.05.2007 N 372-О-П).

Кстати, аналогичную позицию ФНС России высказала еще в 2005 г., рассматривая правомерность вычета НДС покупателем в том случае, когда поставщик вместо ставки НДС 10% указал в счете-фактуре ставку 18%.

В Письме от 02.06.2005 N 03-4-03/925/28 было указано следующее:

"...при реализации товаров, подлежащих налогообложению по ставке 10 процентов, в случае указания в счете-фактуре налоговой ставки, не соответствующей размеру налоговой ставки, установленной подпунктом 2 статьи 164 Кодекса, данный счет-фактура является не соответствующим требованиям подпунктов 10 и 11 пункта 5 статьи 169 Кодекса и, следовательно, не может являться основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету".

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Что делать, если поставщик указал в счете-фактуре неправильную ставку НДС?

Эту ошибку нужно исправлять. Причем в этом заинтересован в первую очередь покупатель, поскольку именно он не сможет принять к вычету сумму НДС, указанную в таком счете-фактуре.

Если поставщик применил ставку 18% вместо положенных 10 или 0%, сторонам нужно вносить изменения в договор, уменьшив соответствующим образом стоимость товаров (работ, услуг). После этого поставщик должен внести изменения в счет-фактуру, выставленный покупателю, и вернуть ему излишнюю сумму НДС. Покупатель, получив от поставщика счет-фактуру с внесенными исправлениями, регистрирует его в своей книге покупок в том периоде, когда в счет-фактуру внесены исправления.

Если покупатель уже воспользовался вычетом по первоначальному счету-фактуре, в котором была указана неправильная ставка НДС, то ему необходимо внести исправления в свою книгу покупок. Вычет убирается из того периода, когда он был заявлен первоначально (путем оформления дополнительного листа к книге покупок), и заявляется в книге покупок текущего периода путем регистрации в ней исправленного счета-фактуры <\*>.

-----  
<\*> Порядок внесения исправлений в книгу покупок подробно рассмотрен на с. 356.

## **Глава 6. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ**

Исходя из положений гл. 21 НК РФ, облагаемый НДС оборот можно условно разделить на четыре составляющие:

- 1) стоимость реализованных товаров (работ, услуг), включая стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг), а также переданных имущественных прав;
  - 2) стоимость товаров (работ, услуг), переданных (выполненных, оказанных) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
  - 3) стоимость строительно-монтажных работ, выполненных для собственного потребления;
  - 4) суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).
- Остановимся подробнее на каждой из перечисленных выше составляющих.

### **6.1. Реализация товаров (работ, услуг)**

По общему правилу налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из стоимости этих товаров (работ, услуг), согласованной сторонами сделки (т.е. договорной стоимости).

Для того чтобы правильно рассчитать сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет со стоимости реализованных за налоговый период товаров (работ, услуг), организации необходимо определить сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг). Для этого в первую очередь используются данные бухгалтерского учета о стоимости реализованных за соответствующий период товаров (работ, услуг), отражаемые на счетах 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы".

Кроме того, необходимо проанализировать информацию об отгрузке товаров по сделкам, предусматривающим особый переход права собственности (счет 45 "Товары отгруженные"), ведь с 1 января 2006 г. НДС уплачивается всеми налогоплательщиками по отгрузке. Соответственно, вполне возможна ситуация, когда стоимость отгруженных товаров попадает в налоговую базу по НДС еще до момента перехода права собственности на эти товары к покупателю, т.е. до того, как выручка от их реализации отражена на счете 90 (91) (см. подробнее с. 256).

При исчислении НДС со стоимости реализованных товаров (работ, услуг) не следует забывать и о том, что в ряде случаев ст. 40 НК РФ налоговым органам предоставлено право осуществлять контроль цен, согласованных сторонами сделки, на предмет их соответствия уровню рыночных цен с соответствующим доначислением налогов и пени исходя из уровня рыночных цен.

#### **6.1.1. Реализация товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым или льготным ценам**

При реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы РФ в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации (п. 2 ст. 154 НК РФ).

На практике всегда много вопросов вызывает порядок налогообложения сумм дотаций, предоставляемых из бюджета.

До 1 января 2006 г. этот вопрос решался следующим образом (см. Письмо Минфина России от 01.08.2005 N 03-03-04/4/27).

Дотации, выделенные на покрытие фактически полученных убытков, связанных с применением государственных регулируемых цен и предоставлением льгот отдельным потребителям, НДС не облагались.

Если же бюджетные средства выделялись на покрытие суммы разницы между отпускной и регулируемой ценой, то эти средства включались в налоговую базу по НДС как средства, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ.

После 1 января 2006 г. суммы субсидий, предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются. Соответствующая поправка была внесена в п. 2 ст. 154 НК РФ Федеральным законом от 22.07.2005 N 119-ФЗ.

Минфин России, комментируя это изменение, внесенное в п. 2 ст. 154 НК РФ, указал, что поправка не затронула порядок налогообложения денежных средств, выделяемых из бюджета в связи с предоставлением льгот по оплате услуг отдельным категориям граждан.

В случае если денежные средства, получаемые из бюджета в связи с реализацией товаров (работ, услуг) по льготным ценам и тарифам, выделяются на компенсацию расходов организаций по оплате приобретаемых ими материальных ресурсов или на покрытие убытков, связанных с применением указанных льгот, то эти средства НДС не облагаются.

Если же бюджетные средства выделены на оплату подлежащих обложению НДС товаров (работ, услуг), реализуемых отдельным категориям граждан (т.е. компенсируется разница между отпускной ценой и льготной ценой), то такие денежные средства и после 1 января 2006 г. включаются в налоговую базу по НДС на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ (Письма Минфина России от 06.09.2007 N 03-07-11/389, от 27.08.2007 N 03-07-11/355, от 04.05.2006 N 03-04-11/79, от 01.11.2006 N 03-04-11/201).

Отметим, что в практике арбитражных судов есть судебные решения, поддерживающие позицию Минфина России, например Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.12.2007 N А10-2038/07-Ф02-9097/07.

Однако гораздо чаще арбитражные суды, разбирая споры о налогообложении средств, полученных из бюджета, не делают различий между средствами, выделенными на покрытие убытков, и средствами, выделенными на покрытие разницы в ценах. Так, например, ФАС Дальневосточного округа в Постановлении от 18.05.2006 N Ф03-А80/06-2/501 принял решение в пользу налогоплательщика, не включившего бюджетные средства в налоговую базу по НДС, хотя из материалов дела четко следует, что организации выделялись бюджетные средства именно на возмещение разницы в ценах.

ФАС Уральского округа также считает, что при реализации товаров (работ, услуг) по льготным ценам НДС подлежит уплате только с сумм, фактически полученных (подлежащих получению) от потребителя. Суммы, полученные из бюджета в возмещение расходов по предоставлению льгот по действующему законодательству, не являются объектом обложения НДС. Соответственно, недополученные на основании закона, установившего льготы, суммы подлежат компенсации из федерального бюджета без включения в них НДС (Постановление от 08.11.2007 N Ф09-9148/07-С4). Причем эту позицию поддержал и ВАС РФ (см. Определение ВАС РФ от 28.12.2007 N 17358/07).

Обратите внимание! Налогоплательщики, реализующие товары (работы, услуги) по регулируемым (льготным) ценам, "входной" НДС предъявляют к вычету в общем порядке (без каких-либо ограничений). При этом разница, возникающая у налогоплательщиков в результате превышения сумм "входного" НДС над суммами налога, начисленными при реализации услуг населению по государственным регулируемым ценам (тарифам) или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с федеральным законодательством, подлежит возмещению в общеустановленном порядке в соответствии со ст. 176 НК РФ (см. Письма Минфина России от 01.11.2006 N 03-04-11/201, МНС России от 16.02.2004 N 02-3-07/21).

#### 6.1.2. Реализация имущества, числящегося на балансе по стоимости с учетом НДС

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений ст. 40 НК РФ, с учетом НДС и акцизов, и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок) (п. 3 ст. 154 НК РФ).

Изложенное выше правило определения налоговой базы применяется при реализации любого имущества, числящегося на балансе по стоимости с учетом НДС. В этом случае сумма НДС исчисляется по расчетной налоговой ставке (10/110 или 18/118) от суммы разницы между



фактической ценой реализации этого имущества (исходя из цены сделки) и его балансовой (остаточной) (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Обратите внимание! При применении п. 3 ст. 154 НК РФ остаточная стоимость имущества определяется по данным бухгалтерского учета (Письмо Минфина России от 09.10.2006 N 03-04-11/120).

Такой порядок исчисления НДС применяется, в частности, при реализации:

- объектов основных средств, введенных в эксплуатацию законченным капитальным строительством, которые в установленном порядке в соответствии с действовавшим на тот период законодательством принимались на баланс по стоимости с учетом НДС;

- служебных легковых автомобилей и микроавтобусов, приобретенных до 1 января 2001 г., числящихся на балансе по стоимости с учетом НДС;

- объектов основных средств и нематериальных активов, использовавшихся при производстве льготированной продукции, суммы НДС по которым к вычету не принимались, а относились на увеличение их балансовой стоимости;

- иного имущества, числящегося на балансе по стоимости с учетом НДС, независимо от того, по какой причине "входной" НДС не был предъявлен к вычету (возмещению из бюджета) в момент приобретения этого имущества.

Пункт 3 ст. 154 НК РФ применяется и в том случае, когда реализуется имущество, в балансовую стоимость которого включена лишь часть "входного" НДС.

Такая ситуация может иметь место, если налогоплательщик осуществляет операции, как облагаемые, так и не облагаемые НДС. При приобретении основного средства, которое планируется использовать и для облагаемых, и для не облагаемых НДС операций, часть "входного" НДС по этому основному средству принимается к вычету, а часть включается в его стоимость.

При реализации такого основного средства налогоплательщик имеет все основания определять налоговую базу по НДС как разницу между ценой реализации и балансовой (остаточной) стоимостью этого основного средства (см. Письмо Минфина России от 07.09.2004 N 03-04-11/142).

Пункт 3 ст. 154 НК РФ может применяться также при реализации имущества, стоимость (остаточная стоимость с учетом переоценок) которого сформирована исходя из расходов, включающих суммы уплаченного налога на добавленную стоимость, и расходов, не включающих суммы этого налога (Письмо Минфина России от 26.03.2007 N 03-07-05/16).

Пример 6.1. Организация в 2004 г. приобрела оборудование для производства льготированной продукции стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Для приобретения этого оборудования организацией был взят кредит в банке. При принятии оборудования к учету его первоначальная стоимость была сформирована исходя из покупной стоимости с учетом НДС, а также суммы процентов по кредиту, уплаченной к моменту оприходования оборудования, в размере 20 000 руб. Таким образом, первоначальная стоимость оборудования, по которой оно было принято к учету на счете 01, составила 138 000 руб.

В марте 2008 г. организация продала это оборудование за 100 000 руб. (с учетом НДС). Остаточная стоимость к моменту продажи составила 55 000 руб.

В такой ситуации налоговая база определяется как разница между продажной ценой реализуемого оборудования (100 000 руб.) и его остаточной стоимостью (55 000 руб.) и составляет 45 000 руб. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет при реализации оборудования, составит 6864,41 руб. (45 000 x 18 : 118).

В бухгалтерском учете организации операции по реализации оборудования отражаются проводками:

- Д-т счета 62 К-т счета 91 - 100 000 руб. - отражена продажная цена оборудования;

- Д-т счета 91 К-т счета 68 - 6864,41 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

- Д-т счета 01/Выбытие ОС К-т счета 01 - 138 000 руб. - списана балансовая стоимость оборудования;

- Д-т счета 02 К-т счета 01/Выбытие ОС - 83 000 руб. - списана сумма амортизации;

- Д-т счета 91 К-т счета 01/Выбытие ОС - 55 000 руб. - списана остаточная стоимость оборудования.

Если налоговая база определяется как разница между ценой реализации и балансовой стоимостью реализуемого имущества, то счет-фактура оформляется следующим образом (см. Письма УМНС России по г. Москве от 11.05.2004 N 24-11/31157, МНС России от 29.07.2003 N 03-1-08/2295/12-АА395):

в графе 1 делается пометка "с межценовой разницы";

в графе 5 отражается межценовая разница с учетом НДС;  
в графе 7 указывается ставка НДС (10/110 или 18/118);  
в графе 8 отражается сумма НДС, исчисленная по расчетной ставке от суммы разницы между ценой реализации и балансовой (остаточной) стоимостью;  
в графе 9 отражается договорная цена реализованного имущества (с учетом НДС).  
В условиях рассмотренного выше примера 6.1 счет-фактура заполняется следующим образом:

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Оборудование (с межценовой разницы по п. 3 ст. 154 НК РФ)	шт.	1	-	45 000	-	18/118	6 864,41	100 000	-	-
Всего к оплате							6 864,41	100 000		

Внимание! Важная информация! Если имущество, учитываемое на балансе по стоимости, включающей в себя сумму НДС, реализуется по цене, не превышающей балансовую (остаточную) стоимость этого имущества, то налоговая база в этом случае признается равной нулю.

Сумма НДС к уплате в бюджет в такой ситуации равна нулю. Соответственно, в графе 8 счета-фактуры указывается сумма налога, равная нулю (см. Письмо МНС России от 29.07.2003 N 03-1-08/2295/12-AA395).

Пример 6.2. Организация имеет на балансе легковой автомобиль, который учитывается на счете 01 по стоимости, включающей в себя НДС.

В марте 2008 г. организация продала этот автомобиль за 25 000 руб. (с учетом НДС). Остаточная стоимость автомобиля к моменту продажи составила 26 000 руб.

В данном случае налоговая база, определенная в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ, равна нулю. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет при реализации автомобиля, также равна нулю.

Счет-фактура в этом случае будет оформлен следующим образом:

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
--	-------------------	------------	-----------------------------------	--	-------------------	------------------	--------------	---	----------------------	-----------------------------

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Автомобиль (с межценовой разницы по п. 3 ст. 154 НК РФ)	шт.	1	-	0	-	18/118	0	25 000	-	-
Всего к оплате							0	25 000		

### 6.1.3. Реализация сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся плательщиками НДС), по Перечню, утверждаемому Правительством РФ (за исключением подакцизных товаров), налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом НДС, и ценой приобретения указанной продукции (п. 4 ст. 154 НК РФ).

Положения п. 4 ст. 154 НК РФ распространяются только на ту продукцию, которая включена в Перечень сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки (за исключением подакцизных товаров), закупаемых у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), утвержденный Постановлением Правительства РФ от 16.05.2001 N 383.

Внимание! Важная информация! Положения п. 4 ст. 154 НК РФ применяются только в том случае, если продукция закупается у физических лиц, не являющихся налогоплательщиками в соответствии с гл. 21 НК РФ.

Если продукция закупается у физического лица, не являющегося предпринимателем, то правомерность применения п. 4 ст. 154 НК РФ неоспорима. Ведь физические лица - непредприниматели не являются плательщиками НДС (ст. 143 НК РФ).

А если продавец является индивидуальным предпринимателем, но не уплачивает НДС по причине применения специального налогового режима (например, упрощенной системы налогообложения) или в связи с применением освобождения от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ? Можно в этом случае применять п. 4 ст. 154 НК РФ?

Минфин России считает, что нет.

В Письме Минфина России от 07.12.2006 N 03-04-11/234 указано, что при осуществлении операций по реализации сельскохозяйственной продукции, закупленной у индивидуальных предпринимателей, в том числе перешедших на упрощенную систему налогообложения, налоговая база по НДС должна определяться в соответствии с общей нормой, предусмотренной п. 1 ст. 154 НК РФ, согласно которой налоговая база определяется как полная стоимость такой продукции, исчисленная исходя из рыночных цен, а не как межценовая разница согласно п. 4 ст. 154 НК РФ.

Позиция Минфина России основана на том, что согласно п. 2 ст. 11 НК РФ в целях налогообложения под физическими лицами понимаются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Спорным на сегодня остается вопрос о том, распространяются ли положения п. 4 ст. 154 НК РФ на операции по продаже продукции, изготовленной из сырья, закупленного у физических лиц.

Налоговые органы (см., например, Письмо Минфина России от 27.04.2002 N 04-03-11/17) настаивают на том, что п. 4 ст. 154 НК РФ применяется только при перепродаже сельхозпродукции и продуктов ее переработки, поименованных в Перечне, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 16.05.2001 N 383.

Если налогоплательщик закупает продукцию, включенную в вышеназванный Перечень, перерабатывает ее (в том числе и на давальческих началах), а потом реализует готовую продукцию, то налоговая база при реализации этой продукции определяется в общеустановленном порядке исходя из полной цены реализации.

Однако арбитражные суды решают этот вопрос иначе.

Судьи признают, что налогоплательщики имеют право исчислять НДС с межценовой разницы в соответствии с п. 4 ст. 154 НК РФ при реализации продукции, произведенной из продукции, закупленной у физического лица и включенной в соответствующий Перечень (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 31.07.2007 N Ф04-5101/2007(36750-A03-19), Волго-Вятского округа от 05.09.2005 N А38-6578-4/362-2004(4/14-2005), Уральского округа от 14.12.2004 N Ф09-5297/04-АК, Центрального округа от 03.11.2004 N А48-2364/04-19, Поволжского округа от 12.10.2004 N А12-5452/04-С25, Северо-Западного округа от 22.05.2003 N А21-126/03-С1).

Такую же позицию занимает и Высший Арбитражный Суд РФ (см. Определение ВАС РФ от 11.12.2007 N 15613/07).

Имейте в виду: если налогоплательщик реализует аналогичную продукцию (продукты ее переработки), закупаемую как у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС, так и у других поставщиков (организаций и предпринимателей), являющихся плательщиками НДС, то он должен обеспечить отдельный учет операций с продукцией, закупленной у физических лиц и у

других поставщиков. При отсутствии отдельного учета облагаемый НДС оборот определяется в общеустановленном порядке, то есть исходя из полной цены реализации продукции (продуктов ее переработки).

#### 6.1.4. Реализация товаров (работ, услуг) по срочным сделкам

При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, установленному ст. 167 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без учета НДС (п. 6 ст. 154 НК РФ).

Под срочными сделками для целей исчисления НДС понимаются сделки, предполагающие поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене.

Пример 6.3. Организации А (поставщик) и Б (покупатель) в январе заключили контракт на поставку сахара. В соответствии с условиями контракта поставщик обязуется поставить покупателю 10 тонн сахара по цене 11 000 руб. за тонну без учета НДС в апреле того же года.

Для целей исчисления НДС контракт, заключенный между организациями А и Б, рассматривается как срочная сделка.

При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам налоговая база определяется исходя из цены товаров (работ, услуг), указанной в договоре, при условии, что эта цена не ниже рыночной цены на реализуемые товары (работы, услуги). В противном случае налоговая база определяется исходя из рыночной цены на реализуемые товары (работы, услуги), определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ.

Пример 6.4. В условиях примера 6.3 предположим, что организация А в соответствии с условиями контракта в апреле производит отгрузку сахара в адрес организации Б. Рыночная цена на сахар на дату отгрузки составила 10 800 руб. за тонну без учета НДС. Контрактная цена - 11 000 руб. за тонну (без учета НДС).

В данном случае налоговая база определяется исходя из контрактной цены в размере 11 000 руб. за тонну. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет со стоимости реализованного сахара, составит 11 000 руб.  $\langle * \rangle$  (11 000 руб.  $\times$  10 тонн  $\times$  0,1 = 11 000 руб.).

-----  
 $\langle * \rangle$  В соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ при реализации сахара применяется ставка НДС в размере 10%.

Если же предположить, что рыночная цена на сахар на дату отгрузки составила 11 200 руб. за тонну без учета НДС, налоговая база должна определяться исходя из этой рыночной цены. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет со стоимости реализованного сахара, составит 11 200 руб. (11 200 руб.  $\times$  10 тонн  $\times$  0,1 = 11 200 руб.).

#### 6.1.5. Уступка денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)

Статьей 155 НК РФ предусмотрен специальный порядок исчисления НДС при уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг).

\* \* \*

У первого кредитора (продавца) налоговая база формируется исходя из стоимости реализованных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС  $\langle ** \rangle$  (п. 1 ст. 155 НК РФ).

-----  
 $\langle ** \rangle$  Если уступается задолженность покупателя за товары (работы, услуги), не облагаемые НДС, то при уступке такой задолженности обязательств по уплате НДС не возникает.

Такой порядок действует и в том случае, если сумма, полученная продавцом по соглашению об уступке требования, меньше суммы задолженности, которую он уступил третьему лицу.

При этом нужно иметь в виду, что если уступается задолженность, по которой НДС уже был уплачен в бюджет, то в момент уступки права требования НДС в бюджет платить уже не нужно  $\langle *** \rangle$ .

-----  
<\*\*\*> Это утверждение справедливо, если цена уступки меньше либо равна сумме долга. Если цена уступки превышает сумму долга, тогда с суммы превышения придется заплатить НДС.

Это касается всех долгов, возникших после 1 января 2006 г., поскольку с этого момента все налогоплательщики перешли на уплату НДС по отгрузке. Соответственно, при отгрузке товаров (работ, услуг) после 1 января 2006 г. НДС начисляется к уплате в бюджет в момент отгрузки.

А при совершении уступки после 1 января 2008 г. это касается вообще всех долгов, в т.ч. возникших и до 1 января 2006 г. Ведь в I квартале 2008 г. все налогоплательщики должны включить в свою налоговую базу все числящиеся в учете по состоянию на 1 января 2008 г. суммы дебиторской задолженности, возникшей до 1 января 2006 г. <\*>. Соответственно, после 1 января 2008 г. у налогоплательщиков вообще не должно остаться таких долгов покупателей, с которых суммы НДС еще не уплачены в бюджет.

-----  
<\*> Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 243.

Пример 6.5. Организация А на основании заключенного договора поставки в феврале 2006 г. отгрузила в адрес организации Б продукцию на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). В январе 2008 г. организации А и В заключили соглашение об уступке требования по договору поставки, в соответствии с которым организация В за 100 000 руб. приобрела у организации А право требования к организации Б.

В данной ситуации НДС со стоимости отгруженной продукции был начислен организацией А к уплате в бюджет в периоде отгрузки, поэтому в январе 2008 г. (при уступке долга) у организации А никаких обязательств перед бюджетом по уплате НДС не возникает.

В бухгалтерском учете организации А должны быть сделаны следующие проводки.

В момент отгрузки продукции (февраль 2006 г.):

Д-т счета 62 К-т счета 90 - 118 000 руб. - отгружена продукция покупателю (организации Б);

Д-т счета 90 К-т счета 68/НДС - 18 000 руб. - начислен НДС со стоимости отгруженной продукции.

В момент заключения соглашения об уступке права требования (январь 2008 г.):

Д-т счета 91 К-т счета 62 - 118 000 руб. - отражена уступка права требования (списана задолженность организации Б);

Д-т счета 76 К-т счета 91 - 100 000 руб. - отражена задолженность организации В по соглашению об уступке права требования.

\* \* \*

Новый кредитор (цедент), уступая приобретенное им денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), определяет налоговую базу как превышение суммы дохода, полученного им при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования.

Налог уплачивается в бюджет в момент заключения соглашения о переуступке или в момент прекращения соответствующего обязательства (п. 8 ст. 167 НК РФ).

Пример 6.6. Продолжим пример 6.5 (см. с. 211). Предположим, что спустя месяц организация В взыскала с организации Б всю сумму задолженности по договору поставки в размере 118 000 руб.

Налоговая база у организации В определяется как разница между суммой, полученной от организации Б, и суммой, уплаченной организацией А, и составляет 18 000 руб. (118 000 - 100 000). Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет организацией В, составляет 2745,76 руб. (18 000 : 118 x 18).

В бухгалтерском учете организации В рассматриваемые операции отражаются проводками:

Д-т счета 58 К-т счета 76 - 100 000 руб. - приобретено право требования по договору поставки;

Д-т счета 76 К-т счета 51 - 100 000 руб. - приобретенное право требования оплачено;

Д-т счета 51 К-т счета 91 - 118 000 руб. - поступили средства от организации Б в погашение задолженности по договору поставки;

Д-т счета 91 К-т счета 58 - 100 000 руб. - списаны затраты организации В на приобретение права требования;

Д-т счета 91 К-т счета 68/НДС - 2745,76 руб. - начислен НДС с разницы между суммой, полученной от должника, и суммой расходов по приобретению права требования.

Обратите внимание! С 1 января 2006 г. новый кредитор уплачивает НДС при переуступке (погашении обязательства должником) во всех случаях, независимо от того, из какого договора вытекает приобретенное им денежное требование.

Если оно вытекает из договора на реализацию товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, то при переуступке (прекращении обязательства) НДС уплачивается с полученного дохода на основании п. 2 ст. 155 НК РФ.

Во всех остальных случаях полученный доход облагается НДС на основании п. 4 ст. 155 НК РФ (Письмо Минфина России от 19.09.2007 N 03-07-05/58).

Из этого правила есть только одно исключение. Оно обусловлено изменениями, внесенными в ст. 149 НК РФ Законом N 195-ФЗ. С 1 января 2008 г. вступила в силу новая льгота, предусмотренная пп. 26 п. 3 ст. 149 НК РФ, которая предусматривает освобождение от уплаты НДС при осуществлении операций по уступке (приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки.

Таким образом, в настоящее время при переуступке дебиторской задолженности (погашении обязательства должником) НДС не уплачивается только в том случае, если эта задолженность вытекает из договора займа в денежной форме или кредитного договора. Во всех остальных случаях полученный при переуступке (взыскании с должника) доход облагается НДС. Это справедливо и для тех ситуаций, когда предметом уступки является денежное требование, вытекающее из договора на реализацию товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС (Письмо Минфина России от 19.09.2007 N 03-07-05/58).

Пример 6.7. Научная организация А заключила с организацией Б договор на выполнение НИОКР на сумму 100 000 руб. (НДС не облагается на основании пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ.). Работы были сданы заказчику (организации Б) в декабре 2007 г. Заказчик работы не оплатил, и организация А в феврале 2008 г. уступила право требования по договору на выполнение НИОКР организации В за 80 000 руб.

Спустя месяц организация В переуступила дебиторскую задолженность организации Б фирме Д за 85 000 руб.

Организация В получила от этой сделки доход в сумме 5000 руб. (85 000 руб. - 80 000 руб.). И хотя сама дебиторская задолженность, являющаяся предметом переуступки, НДС в себе не содержит, организация В должна уплатить в бюджет НДС с суммы дохода, полученного при переуступке. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет организацией В, составляет 762,71 руб. (5000 : 118 x 18).

На практике возможна и такая ситуация. Налогоплательщик приобрел денежное требование к должнику, а должник впоследствии был признан банкротом. Имущества банкрота оказалось недостаточно для удовлетворения претензий всех кредиторов. В итоге по завершении конкурсного производства требование налогоплательщика к должнику осталось неудовлетворенным. Нужно ли в такой ситуации платить НДС?

Нет, не нужно, ведь налоговая база при осуществлении таких операций определяется как сумма полученного дохода. Если нет дохода, нет и налоговой базы. Соответствующее разъяснение содержится в Письме Минфина России от 26.06.2006 N 03-04-11/111.

#### 6.1.6. Реализация имущественных прав

До 1 января 2006 г. много копий было сломано по поводу порядка исчисления НДС при реализации имущественных прав.

Больше всего споров возникало вокруг операций по уступке и переуступке долей в договорах долевого участия в строительстве.

Причина этих споров проста - включив в 2002 г. передачу имущественных прав в состав объектов, облагаемых НДС, законодатель "забыл" определить порядок исчисления НДС при совершении операций с имущественными правами.

В итоге ситуация развивалась следующим образом.

Налоговики на местах, как правило, настаивали на включении в налоговую базу по НДС всей суммы выручки от реализации доли в долевом строительстве.

Налогоплательщики обращались в суд, оспаривая эти требования. И в подавляющем большинстве случаев судьи вставали на сторону налогоплательщиков. При этом судьи приходили (и продолжают приходить) к выводу о том, что операции по уступке долей в долевом строительстве вообще не являются объектом обложения НДС, поскольку носят инвестиционный характер (пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ) (см., например, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа



от 27.06.2006 N A33-32216/05-Ф02-3082/06-С1, Западно-Сибирского округа от 05.12.2007 N Ф04-8294/2007(40646-А46-42), Московского округа от 24.09.2007 N КА-А40/9456-07, Северо-Западного округа от 28.06.2006 N А13-14505/2005-28 и от 08.12.2006 N А66-5837/2006, Уральского округа от 26.11.2007 N Ф09-9704/07-С2).

В других случаях суды, соглашаясь в принципе с необходимостью уплаты НДС, приходили к выводу, что уплачивать его нужно не с полной цены реализации, а лишь с суммы полученного дохода (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 06.02.2007 N А29-2131/2006а, Поволжского округа от 14.06.2007 N А65-21623/2006-СА2-34). Если права по договору о долевом участии в строительстве уступаются за ту же цену, по которой они были приобретены, то объекта налогообложения не возникает (Постановление ФАС Центрального округа от 29.11.2007 N А08-6244/06-17).

С 1 января 2006 г. ситуация изменилась. С этой даты в гл. 21 НК РФ появились правила определения налоговой базы при передаче имущественных прав. Им посвящена отдельная ст. 155, которая с 2006 г. действует в новой редакции.

Порядок определения налоговой базы при уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, практически не изменился (см. выше подразд. 6.1.5).

Для остальных случаев передачи имущественных прав с 1 января 2006 г. введены следующие правила:

1) при передаче имущественных прав (в том числе участниками долевого строительства) на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места НДС исчисляется по расчетной ставке 18/118 от суммы разницы между ценой уступки и расходами на приобретение передаваемых прав. Налог уплачивается в бюджет в момент заключения сделки;

2) при приобретении денежного требования у третьих лиц налог уплачивается в момент получения исполнения от должника или в момент последующей переуступки этого требования. Сумма налога определяется по расчетной ставке 18/118 от суммы превышения полученного дохода над суммой расходов на приобретение указанного требования (см. подробнее с. 212);

3) при передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав налог исчисляется по ставке 18% исходя из всей суммы полученного по этой сделке дохода (без учета НДС).

Обратите внимание! В ст. 155 НК РФ нет правил определения налоговой базы при передаче имущественных прав на нежилые помещения (помещения в нежилых домах).

В этой связи Минфин России считает, что при передаче имущественных прав на такие помещения налоговая база должна определяться в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 153 НК РФ, согласно которому при определении налоговой базы выручка от передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных имущественных прав (Письмо от 20.09.2006 N 03-04-10/13).

ФНС России полностью поддерживает этот подход (Письмо ФНС России от 15.10.2007 N ШТ-6-03/777@ - вопрос 1).

#### 6.1.7. Посредническая деятельность

При осуществлении посреднической деятельности (на основе договора поручения, комиссии или агентского договора) в налогооблагаемый оборот включается только сумма дохода, полученная посредником в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров (ст. 156 НК РФ).

Внимание! Важная информация! В налоговую базу по НДС у налогоплательщиков, занимающихся посреднической деятельностью, в том числе и у посредников, реализующих товары по договору поручения (комиссии, агентирования), включается только сумма комиссионного вознаграждения.

Денежные средства, поступающие от клиентов на выполнение комиссионного поручения, а также денежные средства, поступающие от покупателей за реализованные им по договору комиссии товары (работы, услуги), в налоговую базу по НДС у посредников не включаются, поскольку они не связаны с расчетами по оплате услуг, оказываемых посредником.

При получении денежных средств от клиентов или от покупателей посредник уплачивает НДС только с той части поступивших средств, которая приходится на сумму его вознаграждения (Письмо УФНС России по г. Москве от 09.11.2007 N 19-11/106847).

Пример 6.8. Организации А (комитент) и Б (комиссионер) заключили договор комиссии, в соответствии с которым организация Б реализует товары, принадлежащие организации А, с участием в расчетах. Продажная стоимость товаров - 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Сумма комиссионного вознаграждения - 10% стоимости реализованных товаров.

Организация А передала товары организации Б в январе 2008 г.

В феврале 2008 г. организация Б отгрузила товары покупателю и получила от него оплату в сумме 236 000 руб. Полученные денежные средства за вычетом комиссионного вознаграждения были перечислены организации А в марте 2008 г.

В бухгалтерском учете комиссионера (организация Б) делаются следующие проводки.

Январь:

Д-т счета 004 - 236 000 руб. - поступили товары от организации А.

Февраль:

К-т счета 004 - 236 000 руб. - отгружен товар покупателю;

Д-т счета 62 К-т счета 76/Расчеты с комитентом - 236 000 руб. - отражена задолженность покупателя за отгруженные товары;

Д-т счета 51 К-т счета 62 - 236 000 руб. - поступили средства от покупателя;

Д-т счета 76/Расчеты с комитентом К-т счета 90 - 23 600 руб. - начислено комиссионное вознаграждение;

Д-т счета 90 К-т счета 68 - 3600 руб. - начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения.

Март:

Д-т счета 76/Расчеты с комитентом К-т счета 51 - 212 400 руб. - погашена задолженность перед комитентом (236 000 - 23 600).

В рассмотренном примере комиссионер уплачивает НДС только с суммы своего комиссионного вознаграждения. Денежные средства, подлежащие перечислению комитенту (212 400 руб.), в налоговую базу у комиссионера не включаются. При этом, в принципе, не важно, когда эти деньги будут перечислены комитенту - в марте или позднее.

Более подробно вопросы, связанные с исчислением и уплатой НДС при совершении посреднических сделок, рассмотрены на с. 374.

С 2006 г. изложенный выше порядок исчисления налоговой базы распространен и на залогодержателей при реализации предмета не востребовавшего залога (см. с. 75).

#### 6.1.8. Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса

Порядок исчисления НДС при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса установлен ст. 158 НК РФ.

Налоговая база при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определяется отдельно по каждому виду активов предприятия (основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, дебиторская задолженность, ценные бумаги, другие позиции активов баланса).

Для целей налогообложения цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент. В п. 2 ст. 158 НК РФ приведен порядок расчета этого коэффициента в том случае, когда цена реализации предприятия, по которой оно было продано, сложилась ниже или выше балансовой стоимости реализованного имущества.

#### 6.1.9. Реализация товаров (работ, услуг) за иностранную валюту

При реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ за иностранную валюту НДС со стоимости реализованных товаров (работ, услуг) подлежит уплате в бюджет в рублях.

Чтобы правильно определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, валютную выручку необходимо пересчитать в рубли. В соответствии с п. 3 ст. 153 НК РФ пересчет суммы валютной выручки в рубли следует производить по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы.

Это значит, что налог нужно рассчитывать следующим образом.

Если отгрузка товаров (работ, услуг), передача имущественных прав осуществляется до момента оплаты, то выручка в рублях и, соответственно, сумма налога определяются по курсу на дату отгрузки и в дальнейшем не пересчитываются.

Пример 6.9. Организация "ВКМ" по договору с иностранной фирмой выполняет ремонтные работы в здании, принадлежащем этой фирме. Стоимость ремонтных работ - 11 800 долл. США (в том числе НДС - 1800 долл. США).

Работы были выполнены организацией в январе 2008 г., акт сдачи-приемки работ был подписан сторонами 20 января 2008 г. Денежные средства в оплату выполненных работ поступили на валютный счет организации 13 февраля 2008 г.

Предположим, что курс ЦБ РФ на 20 января 2008 г. составил 24,50 руб. за доллар, а на 13 февраля 2008 г. - 25,00 руб. за доллар.

Выручка от реализации ремонтных работ для целей исчисления НДС пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату подписания акта сдачи-приемки работ, то есть на 20 января 2008 г. В данном случае сумма выручки в рублях составит 289 100 руб. ( $11\,800 \times 24,50$ ), а сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет со стоимости выполненных работ, - 44 100 руб. ( $289\,100 : 118 \times 18$ ).

В бухгалтерском учете организации "ВКМ" делаются проводки.

Январь:

Д-т счета 62 К-т счета 90 - 289 100 руб. - отражена выручка от реализации ремонтных работ по курсу на дату подписания акта сдачи-приемки;

Д-т счета 90 К-т счета 68 - 44 100 руб. - НДС со стоимости выполненных работ начислен к уплате в бюджет.

Февраль:

Д-т счета 52 К-т счета 62 - 295 000 руб. - выручка поступила на валютный счет организации ( $11\,800 \times 25,00$ );

Д-т счета 62 К-т счета 91 - 5900 руб. - отражена положительная курсовая разница ( $295\,000 - 289\,100$ ).

При получении авансовых платежей НДС необходимо уплатить в рублях исходя из курса ЦБ РФ, действовавшего на дату поступления денег на валютный счет.

В дальнейшем происходит отгрузка товаров (работ, услуг) в счет ранее полученного аванса.

Согласно п. 14 ст. 167 НК РФ в случае если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы.

Соответственно, при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет полученного аванса суммы выручки и НДС, подлежащего уплате в бюджет, пересчитываются в рубли по курсу на дату отгрузки. При этом сумма НДС, фактически исчисленная при поступлении аванса, подлежит вычету. Тот факт, что суммы НДС в рублях, исчисленные на момент получения аванса и на момент отгрузки, будут не совпадать (по причине изменения курса валюты по отношению к рублю), никакого значения не имеет.

Пример 6.10. В условиях примера 6.9 предположим, что иностранная фирма оплатила работы авансом, перечислив 11 800 долл. США на валютный счет организации в ноябре 2007 г.

Предположим, что курс ЦБ РФ на дату поступления средств (ноябрь 2007 г.) составил 26,00 руб. за доллар.

В момент получения аванса организация "ВКМ" должна исчислить и уплатить в бюджет НДС с аванса. Сумма аванса пересчитывается в рубли на дату поступления средств на валютный счет организации. Сумма аванса в рублях - 306 800 руб. ( $11\,800 \times 26,00$ ). Сумма НДС, исчисленная с аванса, - 46 800 руб. ( $306\,800 : 118 \times 18$ ).

По факту выполнения работ выручка от реализации ремонтных работ для целей исчисления НДС пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату подписания акта сдачи-приемки работ, то есть на 20 января 2008 г. Сумма выручки в рублях составит 289 100 руб. ( $11\,800 \times 24,50$ ), а сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет со стоимости выполненных работ, - 44 100 руб. ( $289\,100 : 118 \times 18$ ).

При этом после подписания акта организация предъявляет к вычету НДС, исчисленный с суммы аванса, - 46 800 руб.

В бухгалтерском учете организации "ВКМ" делаются проводки.

Ноябрь 2007 г.:

Д-т счета 52 К-т счета 62 - 306 800 руб. - аванс поступил на валютный счет организации;

Д-т счета 62 К-т счета 68 - 46 800 руб. - НДС с аванса начислен к уплате в бюджет.

Январь 2008 г.:

Д-т счета 62 К-т счета 90 - отражена выручка от реализации ремонтных работ по курсу на дату подписания акта сдачи-приемки;

Д-т счета 90 К-т счета 68 - 44 100 руб. - НДС со стоимости выполненных работ начислен к уплате в бюджет.

Д-т счета 68 К-т счета 62 - 46 800 руб. - НДС, исчисленный при получении аванса, предъявлен к вычету;

Д-т счета 62 К-т счета 91 - 17 700 руб. - отражена положительная курсовая разница (306 800 - 289 100).

\* \* \*

Внимание! Важная информация! Отдельное правило пересчета выручки в рубли предусмотрено для экспортеров и лиц, выполняющих работы (услуги), связанные с экспортом.

Они должны пересчитывать валютную выручку в рубли по курсу на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Обратите внимание! По мнению Минфина России, это правило применяется только в том случае, если право на применение нулевой ставки НДС подтверждено.

Если же налогоплательщик не подтвердил право на применение нулевой ставки, то пересчет валютной выручки в российские рубли следует производить на дату отгрузки товаров (работ, услуг), перечисленных в пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 НК РФ, а не на дату их оплаты (Письма Минфина России от 16.03.2006 N 03-04-15/61, ФНС России от 30.03.2006 N ММ-6-03/342@).

#### 6.1.10. Реализация товаров (работ, услуг), стоимость которых определена в условных единицах

До сих пор довольно часто при заключении договоров цена товаров (работ, услуг) определяется сторонами в условных единицах. При этом расчеты осуществляются в рублях по какому-то согласованному сторонами курсу.

В качестве условных единиц обычно используются доллары США или евро, и, как правило, расчеты осуществляются исходя из официального курса соответствующей иностранной валюты к рублю, установленному ЦБ РФ. Но в принципе никто не запрещает сторонам устанавливать свой собственный курс, по которому будет производиться пересчет валюты в рубли.

Определение цены товаров (работ, услуг) не в рублях, а в условных единицах может привести к образованию суммовых разниц.

Обратите внимание! Суммовые разницы образуются далеко не всегда. Возникновение суммовых разниц напрямую зависит от таких условий договора, как:

- дата, на которую осуществляется пересчет рублевой стоимости товаров (работ, услуг);
- порядок оплаты (предварительная, последующая);
- момент перехода права собственности на товары.

Наиболее распространена на практике следующая схема заключения договоров. Стоимость товаров (работ, услуг) определяется в иностранной валюте. При этом в договоре указывается, что стоимость товаров (работ, услуг) в рублях определяется по курсу ЦБ РФ (или иному согласованному курсу) на дату оплаты.

В такой ситуации рублевая стоимость товаров (работ, услуг) формируется на дату их оплаты покупателем. Поэтому суммовые разницы образуются только в том случае, если отгрузка имеет место до момента оплаты. При предварительной (авансовой) оплате суммовые разницы не образуются, поскольку к моменту отгрузки уже известна рублевая стоимость реализуемых товаров (работ, услуг). Эта стоимость и указывается продавцом во всех первичных документах, включая счета-фактуры.

Вопрос о порядке определения налоговой базы по НДС при возникновении суммовых разниц приобрел особую актуальность после 1 января 2006 г.

Дело в том, что Минфин России всегда настаивал на том, что налогоплательщики, уплачивающие НДС по отгрузке, не могут уменьшить свою налоговую базу по НДС на сумму отрицательной суммовой разницы (см., например, Письмо Минфина России от 08.07.2004 N 03-03-11/114).

Раньше, когда подавляющее число налогоплательщиков применяли учетную политику по оплате, позиция Минфина России создавала проблемы лишь для небольшой части организаций. Теперь же, когда все налогоплательщики уплачивают НДС по отгрузке, этот вопрос стал актуальным для всех.

К сожалению, Минфин России продолжает придерживаться этой позиции.

В Письме Минфина России от 19.12.2005 N 03-04-15/116 (доведено до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков Письмом ФНС России от 25.01.2006 N ММ-6-03/62@) указано, что при учетной политике "по отгрузке" уменьшать сумму налога, исчисленную и

уплаченную в бюджет по итогам налогового периода, в котором произведена отгрузка товаров (работ, услуг), на отрицательные суммовые разницы, возникающие в налоговом периоде, в котором фактически получена оплата за ранее отгруженные товары (работы, услуги), оснований не имеется.

Если же возникнет положительная суммовая разница, она подлежит включению в налоговую базу по НДС на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ как сумма, связанная с оплатой реализованных товаров (работ, услуг) (отражается в разд. 3 Декларации по НДС по строке 160 или 170).

Именно такого подхода к исчислению НДС при возникновении суммовых разниц придерживаются в настоящее время налоговые органы на местах (см., например, Письмо УФНС России по г. Москве от 31.10.2006 N 21-11/95156).

Этот подход подтвержден в Письме Минфина России от 26.03.2007 N 03-07-11/74.

Обратите внимание! Изменившийся в 2007 г. порядок бухгалтерского учета суммовых разниц <\*> никак не повлиял на порядок исчисления НДС. Суммовые разницы, которые в бухгалтерском учете теперь отражаются по начислению (т.е. на каждую промежуточную отчетную дату), в налоговую базу по НДС не включаются. Для НДС, как и раньше, определяется единая суммовая разница, возникшая за период между моментом отгрузки и моментом оплаты.

<\*> С 2007 г. вступило в силу ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", утвержденное Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н, которое установило единый порядок бухгалтерского учета курсовых разниц по обязательствам, выраженным как в иностранной валюте, так и в условных денежных единицах.

С 1 января 2007 г. курсовые разницы по обязательствам, подлежащим оплате в рублях (раньше они назывались суммовыми), признаются в бухгалтерском учете не только на момент погашения обязательства, но и на каждую промежуточную отчетную дату в течение всего срока нахождения обязательства на балансе организации. Пересчет обязательств, выраженных в условных единицах, в рубли производится по курсу ЦБ РФ, если законом или договором не установлен иной курс. Все возникающие курсовые разницы относятся в состав прочих доходов (расходов) (счет 91).

Таким образом, поставщик исчисляет НДС следующим образом.

В момент отгрузки товаров (работ, услуг) их стоимость пересчитывается в рубли по курсу на дату отгрузки. Соответственно, по этому курсу и определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в момент отгрузки.

При получении оплаты от покупателя поставщик определяет, какая возникла суммовая разница.

Если суммовая разница отрицательная (сумма оплаты меньше стоимости товаров (работ, услуг) на момент отгрузки), то налоговая база по НДС не пересчитывается.

Если суммовая разница положительная (сумма оплаты превышает стоимость товаров (работ, услуг) на момент отгрузки), то эта положительная разница включается в налоговую базу по НДС в том периоде, когда фактически поступила оплата. НДС исчисляется в этом случае с применением расчетных ставок 10/110 или 18/118 от величины положительной разницы.

#### 6.1.11. Безвозмездная передача товаров (работ, услуг)

При реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ с учетом акцизов и без учета НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ).

Формулировка п. 2 ст. 154 НК РФ означает, что для целей исчисления НДС стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг) должна определяться исходя из их рыночных цен на дату передачи.

Обязанность по уплате НДС в бюджет со стоимости безвозмездно переданных товаров (работ, услуг) возникает у налогоплательщика в том налоговом периоде, когда фактически имела место отгрузка товара (выполнение работ, оказание услуг).

Сумма НДС, начисленная на стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг), налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшает (Письмо Минфина России от 22.09.2006 N 03-04-11/178).

При осуществлении безвозмездной передачи товаров (работ, услуг) налогоплательщик выписывает счет-фактуру, в котором указывается рыночная стоимость переданных товаров (работ, услуг) и сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет. Этот счет-фактура регистрируется в книге продаж в том периоде, когда была осуществлена отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг).

Порядок выставления счетов-фактур при безвозмездной передаче товаров физическим лицам разъяснен в Письмах Минфина России от 05.07.2007 N 03-07-11/212 и от 15.11.2006 N 03-04-11/217.

Счета-фактуры по товарам, безвозмездно переданным физическим лицам, можно выписывать в одном экземпляре на всю партию безвозмездно передаваемых товаров. При этом указанные счета-фактуры хранятся в журнале учета выставленных счетов-фактур и подлежат регистрации в книге продаж.

При выставлении счетов-фактур, в которых отсутствуют отдельные показатели (в том числе грузополучатель - строка 4, покупатель - строка 6, адрес - строка 6а, ИНН и КПП покупателя - строка 6б), в этих строках проставляются прочерки.

Особое внимание обратим на порядок применения налоговых вычетов в отношении сумм "входного" НДС по товарам (работам, услугам), использованным в дальнейшем при осуществлении операций, связанных с безвозмездной передачей товаров (работ, услуг).

В соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ к вычету принимаются суммы "входного" НДС по тем товарам (работам, услугам), которые используются при осуществлении операций, облагаемых НДС. Поскольку безвозмездная передача товаров (работ, услуг) облагается НДС, суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), предназначенным для использования при осуществлении операций, связанных с безвозмездной передачей товаров (работ, услуг), подлежат вычету в общеустановленном порядке (Письмо Минфина России от 10.04.2006 N 03-04-11/64).

Пример 6.11. Руководство организации приняло решение сделать подарки всем сотрудницам к 8 Марта. Для этой цели организация приобрела по безналичному расчету 20 парфюмерных наборов общей стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

Парфюмерные наборы были приобретены в феврале 2008 г. Подарки были вручены сотрудницам 7 марта 2008 г.

В бухгалтерском учете организации приобретение и выдача подарков оформляются следующими проводками.

Февраль:

Д-т счета 41 К-т счета 60 - 100 000 руб. - оприходованы приобретенные парфюмерные наборы по стоимости без учета НДС;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 18 000 руб. - отражен НДС по приобретенным наборам;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 18 000 руб. - НДС по приобретенным наборам предъявлен к вычету.

Счет-фактура поставщика регистрируется в книге покупок в феврале 2008 г.

Март:

Д-т счета 91 К-т счета 41 - 100 000 руб. - в составе прочих расходов отражена балансовая стоимость наборов, подаренных сотрудницам организации;

Д-т счета 91 К-т счета 68 - 18 000 руб. - начислен НДС (ставка 18%) на рыночную стоимость <\*> подаренных парфюмерных наборов (100 000 руб. x 0,18).

<\*> Поскольку парфюмерные наборы были приобретены предприятием у торговой организации, то покупная стоимость наборов соответствует уровню рыночных цен на аналогичные парфюмерные наборы.

В марте организация выписывает счет-фактуру на стоимость подаренных наборов с выделением НДС в сумме 18 000 руб. и регистрирует его в своей книге продаж.

При заполнении Декларации по НДС за I квартал 2008 г. стоимость подаренных наборов отражается в разд. 3 по строке 100, а сумма "входного" НДС - по строке 220 (в составе общей суммы вычетов).

Обратите внимание! Безвозмездная передача (а следовательно, и объект обложения НДС) встречается в деятельности практически любой организации.

К безвозмездной передаче, облагаемой НДС, налоговые органы, в частности, относят следующие операции:

- безвозмездная передача работникам чая, кофе и других продуктов питания (Письмо Минфина России от 05.07.2007 N 03-07-11/212);

- бесплатная выдача молока и соков работникам на производствах, где уровни воздействия вредных факторов не превышают установленных нормативов (Письмо Минфина России от 01.08.2007 N 03-03-06/4/104);

- передача издательством бесплатных экземпляров книг в федеральный орган исполнительной власти (Письмо УФНС России по г. Москве от 28.06.2007 N 21-11/061136@).

Обратите внимание! Многие бухгалтеры на практике "забывают" о необходимости включения в налоговую базу по НДС стоимости бесплатно выполненных работ (оказанных услуг).

Чаще всего такая "забывчивость" наблюдается при передаче имущества в безвозмездное пользование сторонним лицам. А ведь в этом случае организация ежемесячно оказывает стороннему лицу услугу по предоставлению имущества в пользование. Причем эта услуга оказывается безвозмездно. Поэтому ежемесячно организация должна включать в налоговую базу по НДС рыночную стоимость оказанной услуги (рыночную арендную плату, взимаемую за аренду аналогичного имущества).

Правомерность такого подхода подтверждается многочисленной арбитражной практикой (см., например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27.03.2006 N А82-9753/2005-14, Северо-Западного округа от 28.07.2006 N А26-10169/2005-216).

В частности, необходимость уплаты НДС при безвозмездном оказании услуг по предоставлению в пользование имущества сторонним лицам признал ФАС Уральского округа в Постановлении от 20.08.2007 N Ф09-6476/07-С2. Высший Арбитражный Суд РФ не нашел оснований для пересмотра этого решения (Определение ВАС РФ от 30.10.2007 N 13499/07).

\* \* \*

Внимание! Важная информация! К безвозмездной передаче, облагаемой НДС, налоговики относят и безвозмездную передачу товаров в рекламных целях.

До 1 января 2006 г. вопрос о необходимости начисления НДС на стоимость товаров (работ, услуг), розданных бесплатно в рекламных целях, являлся спорным.

Налоговые органы (см. Письма МНС России от 26.02.2004 N 03-1-08/528/18 и от 05.07.2004 N 03-1-08/1484/18@) и Минфин России (см. Письмо Минфина России от 31.03.2004 N 04-03-11/52) всегда настаивали на том, что бесплатная раздача товаров в рекламных целях должна рассматриваться как безвозмездная передача товаров и, следовательно, должна облагаться НДС.

Однако многим организациям в суде удавалось доказать обратное <\*>.

<\*> Суды, принимая решения в пользу налогоплательщиков, исходят из того, что если стоимость бесплатно розданных товаров учитывается в себестоимости продукции (работ, услуг), то такая раздача не носит безвозмездный характер и, следовательно, вообще не является объектом обложения НДС (см., например, Определение ВАС РФ от 24.12.2007 N 17088/07, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 31.08.2007 N А11-306/2007-К2-23/55, Восточно-Сибирского округа от 24.04.2007 N А33-10149/06-Ф02-2062/07, Северо-Западного округа от 03.05.2007 N А13-16685/2005-21, Московского округа от 23.08.2007 N КА-А40/8439-07).

С 1 января 2006 г. спорить по этому вопросу с налоговиками стало бессмысленно. Дело в том, что с этой даты вступила в силу новая льгота по НДС, предусматривающая освобождение от налогообложения операций по передаче в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. (пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Введя эту новую льготу, законодатель косвенным образом подтвердил, что рекламная раздача товаров (работ, услуг) в принципе является объектом обложения НДС. При бесплатной раздаче малоценных (до 100 руб.) товаров (работ, услуг) можно воспользоваться льготой и НДС не начислять <\*>. Если же раздаются более дорогие товары (работы, услуги), НДС начислять необходимо. При этом "входной" НДС, относящийся к розданной продукции (товарам, работам, услугам), принимается к вычету в общем порядке (см. Письма УФНС России по г. Москве от 26.10.2007 N 20-12/102577.1, МНС России от 26.02.2004 N 03-1-08/528/18).

<\*> Порядок применения этой льготы рассмотрен в подразд. 4.2.15.

Подробно порядок исчисления НДС при рекламной раздаче товаров (работ, услуг) рассмотрен в подразд. 4.2.15.

\* \* \*

Обратите внимание! Если бесплатная передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) осуществляется в рамках благотворительной деятельности, то такая передача освобождается от налогообложения на основании пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ (см. с. 164).

## 6.2. Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признаются обороты по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Для решения вопроса о необходимости начисления НДС на стоимость переданных товаров (работ, услуг) в первую очередь необходимо правильно определить источник финансирования этих расходов.

Пример 6.12. Предприятие имеет на балансе базу отдыха, которая финансируется за счет фонда потребления предприятия. Сотрудники предприятия отдыхают на этой базе отдыха бесплатно. Предприятие силами своего ремонтного цеха отремонтировало помещение спортивного зала, находящегося на территории базы.

В данном случае стоимость ремонтных работ не включается в состав расходов, принимаемых при налогообложении прибыли, а погашается за счет источника финансирования базы отдыха (фонда потребления предприятия). Поэтому в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ стоимость этих работ должна облагаться НДС.

А теперь предположим, что база отдыха находится на самофинансировании за счет средств, получаемых от продажи путевок.

В этом случае стоимость выполненного ремонта учитывается в составе расходов на производство и реализацию, принимаемых при налогообложении прибыли. Поэтому стоимость ремонтных работ под действие пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ не подпадает и НДС не облагается.

При передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, в том числе через амортизационные отчисления, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без учета НДС (п. 1 ст. 159 НК РФ).

Обязанность начислить НДС по указанным выше операциям возникает у налогоплательщика в том налоговом периоде, в котором имела место передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) (п. 11 ст. 167 НК РФ).

Пример 6.13. Предприятие - производитель мебели имеет на балансе базу отдыха, финансируемую за счет чистой прибыли предприятия. По решению руководства предприятия в феврале 2008 г. два комплекта мягкой мебели собственного производства были переданы для нужд базы отдыха. Фактическая себестоимость переданных комплектов мебели - 8000 руб. за комплект.

В данном случае предприятие в феврале должно начислить НДС на стоимость мебели, переданной для собственных нужд. Налоговая база при этом определяется исходя из цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде по НДС.

Если в 2007 г. предприятие уплачивало НДС ежемесячно, для определения налоговой базы необходимо взять цену реализации мягкой мебели, действовавшую в декабре 2007 г.

Предположим, что в декабре 2007 г. отпускная цена (без НДС) на такие комплекты составила 10 000 руб. за комплект. В этом случае в налоговую базу по НДС в феврале 2008 г. включается стоимость двух комплектов мебели в размере 20 000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия в феврале 2008 г. должны быть сделаны проводки:

Д-т счета 91 К-т счета 43 - 16 000 руб. - отражена фактическая себестоимость переданных на базу отдыха комплектов мебели;

Д-т счета 91 К-т счета 68 - 3600 руб. - начислен НДС исходя из отпускных цен, действовавших в декабре 2007 г. (20 000 x 0,18).

При заполнении разд. 3 Декларации по НДС за I квартал 2008 г. стоимость переданных комплектов (20 000 руб.) и сумма НДС, начисленная при передаче (3600 руб.), отражаются по строкам 100 и 110.

При налогообложении операций по передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд необходимо принимать во внимание следующее.

В п. 2 ст. 149 НК РФ приведен перечень операций по передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд, которые НДС не облагаются. При совершении указанных операций НДС на стоимость передаваемых для собственных нужд товаров (работ, услуг) не начисляется. При этом суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и (или) передаче таких товаров (работ, услуг), к вычету (возмещению из бюджета) не принимаются (п. 2 ст. 170 НК РФ).



Во всех остальных случаях суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), переданным для собственных нужд, стоимость которых является объектом обложения НДС, подлежат вычету (возмещению из бюджета) в общеустановленном порядке.

Обратите внимание! Стоимость имущества, приобретенного для собственных нужд, облагается НДС только в случае фактической передачи его структурным подразделениям.

МНС России в своем Письме от 21.01.2003 N 03-1-08/204/26-B088 "Об уплате НДС по имуществу, приобретенному для собственных нужд организации" разъяснило, что при приобретении имущества для собственных нужд (например, чайника) без последующей передачи структурным подразделениям объекта налогообложения не возникает. При этом суммы НДС, уплаченные по приобретенному для собственных нужд имуществу, к вычету не принимаются (учитываются в стоимости этого имущества).

Правомерность такого подхода подтверждена Минфином России (см. Письмо от 16.06.2005 N 03-04-11/132).

### 6.3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд

Выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления (т.е. строительство хозяйственным способом) признается объектом обложения НДС (пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ).

НДС, который нужно уплатить в бюджет, исчисляется по ставке 18% от суммы фактических расходов на строительство (п. 2 ст. 159 НК РФ).

С 1 января 2006 г. НДС на стоимость выполненных СМР необходимо начислять не в конце строительства (как это было предусмотрено до 1 января 2006 г.), а по окончании каждого налогового периода исходя из суммы расходов на строительство за соответствующий период (п. 10 ст. 167 НК РФ).

С 1 января 2008 г. налоговым периодом для всех налогоплательщиков является квартал, соответственно, НДС теперь начисляется один раз в квартал (последним числом квартала) исходя из суммы затрат на строительство (дебет счета 08) за квартал.

При этом сумма НДС, начисленная на стоимость выполненных СМР, может быть предъявлена к вычету. Но для этого необходимо выполнение трех условий (п. 6 ст. 171 и п. 5 ст. 172 НК РФ):

- 1) эта сумма уплачена в бюджет;
- 2) строящийся объект предназначен для осуществления операций, облагаемых НДС;
- 3) стоимость построенного объекта будет включена в расходы в целях налогообложения прибыли (в том числе через амортизационные отчисления).

Таким образом, налогоплательщик-застройщик должен ежеквартально начислять НДС на стоимость выполненных за квартал работ и уплачивать его в бюджет (под уплатой налога, начисленного на стоимость СМР, понимается уплата итоговой суммы НДС, отраженной в Декларации по НДС за соответствующий квартал). При своевременной уплате налога в бюджет уже в следующем квартале застройщик имеет право заявлять эти суммы НДС к вычету (при выполнении остальных двух условий).

При выполнении СМР хозяйственным способом налогоплательщик также имеет право ставить к вычету суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым для строительства.

Эти суммы НДС принимаются к вычету в общем порядке - по мере принятия к учету приобретенных товаров (работ, услуг), независимо от факта оплаты поставщику. При этом дожидаться окончания строительства не нужно (п. 5 ст. 172 НК РФ).

Внимание! Важная информация! Требования о том, чтобы амортизация по построенному объекту учитывалась в составе расходов при налогообложении прибыли, а также о том, чтобы построенный объект использовался в деятельности, облагаемой НДС, относятся только к сумме НДС, начисленной на стоимость выполненных работ. К суммам "входного" НДС по товарам (работам, услугам), использованным в ходе строительства, эти требования не относятся.

Суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), использованным при строительстве, принимаются к вычету, независимо от назначения построенного объекта. Эти суммы принимаются к вычету постольку, поскольку они относятся к товарам (работам, услугам), использованным при осуществлении операции, являющейся объектом обложения НДС (пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ) (см. Письмо Минфина России от 23.04.2004 N 03-1-08/1057/16).

Пример 6.14. Предприятие - плательщик НДС хозяйственным способом осуществляет строительство административного здания. Работы были начаты в январе 2008 г. Покажем порядок исчисления и уплаты НДС при строительстве на примере первых двух кварталов строительства.

В январе предприятие приобрело строительные материалы на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.), предназначенные для строительства здания.

Кроме того, в январе был заключен договор на аренду строительной техники. Ежемесячная арендная плата в соответствии с условиями договора - 59 000 руб. (в т.ч. НДС - 9000 руб.). Таким образом, арендная плата за I и II квартал составила по 177 000 руб. за квартал (в т.ч. НДС - 27 000 руб.).

Затраты на выполнение строительных работ (данные по счету 08) составили:

в I квартале - 950 000 руб.;

во II квартале - 1 200 000 руб.

I квартал 2008 г.:

Д-т счета 10 К-т счета 60 - 1 000 000 руб. - оприходованы строительные материалы по покупной стоимости без учета НДС;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 180 000 руб. - отражен НДС по приобретенным материалам;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 180 000 руб. - НДС по приобретенным строительным материалам принят к вычету;

Д-т счета 08 К-т счета 76 - 150 000 руб. - арендная плата за аренду строительной техники за I квартал отражена в составе затрат на строительство;

Д-т счета 19 К-т счета 76 - 27 000 руб. - отражен НДС по арендной плате;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 27 000 руб. - НДС по арендной плате принят к вычету;

Д-т счета 08 К-т счета 10 (60, 69, 70, другие счета) - 800 000 руб. - отражены прочие затраты на выполнение СМР;

Д-т счета 19 К-т счета 68 - 171 000 руб. - начислен НДС на объем СМР, выполненных в I квартале (950 000 руб.  $\times$  0,18).

31 марта предприятие выписывает в двух экземплярах счет-фактуру на стоимость СМР, выполненных в I квартале (950 000 руб.), и начисленную на нее сумму НДС (171 000 руб.). Первый экземпляр счета-фактуры регистрируется в книге продаж предприятия за I квартал 2008 г.

В книге покупок за I квартал 2008 г. регистрируются счета-фактуры на приобретенные строительные материалы (НДС - 180 000 руб.) и на арендную плату за I квартал (НДС - 27 000 руб.).

II квартал 2008 г.:

Д-т счета 68 К-т счета 51 - перечислен в бюджет НДС по Декларации за I квартал 2008 г.;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 171 000 руб. - НДС, начисленный на стоимость СМР, выполненных в I квартале, принимается к вычету после его фактической уплаты в бюджет;

Д-т счета 08 К-т счета 76 - 150 000 руб. - арендная плата за аренду строительной техники за II квартал отражена в составе затрат на строительство;

Д-т счета 19 К-т счета 76 - 27 000 руб. - отражен НДС по арендной плате;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 27 000 руб. - НДС по арендной плате принят к вычету;

Д-т счета 08 К-т счета 10 (60, 69, 70, другие счета) - 1 050 000 руб. - отражены прочие затраты на выполнение СМР;

Д-т счета 19 К-т счета 68 - 216 000 руб. - начислен НДС на объем СМР, выполненных во II квартале (1 200 000 руб.  $\times$  0,18).

30 июня предприятие выписывает в двух экземплярах счет-фактуру на стоимость СМР, выполненных во II квартале (1 200 000 руб.), и начисленную на нее сумму НДС (216 000 руб.). Первый экземпляр счета-фактуры регистрируется в книге продаж предприятия за II квартал 2008 г.

В книге покупок за II квартал регистрируются:

- счет-фактура на арендную плату за II квартал (НДС - 27 000 руб.);

- второй экземпляр счета-фактуры на стоимость СМР, выполненных в I квартале, который предприятие самостоятельно выписало в марте 2008 г. и отразило в своей книге продаж за I квартал (НДС - 171 000 руб.).

\* \* \*

Обратите внимание! Статьей 3 Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ предусмотрены специальные правила исчисления НДС в отношении объектов, строительство которых было начато до 1 января 2006 г. и к 1 января 2006 г. еще не было закончено.

Правила эти таковы.

С 1 января 2006 г. организациям нужно руководствоваться новыми правилами исчисления НДС, которые описаны выше.

То есть организация должна по окончании каждого налогового периода по НДС начислять НДС на объем работ, выполненных за этот налоговый период. Эти суммы принимаются к вычету по мере их фактической уплаты в бюджет.

Суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым после 1 января 2006 г., предъявляются к вычету сразу же по мере принятия соответствующих товаров (работ, услуг) к учету, не дожидаясь их оплаты поставщику и тем более не дожидаясь окончания строительства.

В отношении того объема работ, который был выполнен до 1 января 2006 г., необходимо было выполнить следующее.

По состоянию на 1 января 2006 г. нужно было определить сумму фактических затрат на строительство, произведенных:

- до 1 января 2005 г.;

- в течение 2005 г.

Одновременно на счете 19 необходимо было определить сумму "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения СМР. Причем отдельно нужно было выделить "входной" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным до 1 января 2005 г. и в течение 2005 г.

На стоимость строительно-монтажных работ, выполненных до 1 января 2005 г., НДС начисляется только после завершения строительства (в том периоде, когда соответствующий объект завершенного капитального строительства будет принят к учету). То есть, по сути, в этой части сохранен прежний порядок исчисления НДС, действовавший до 1 января 2006 г.

После уплаты этой суммы в бюджет ее можно предъявить к вычету при условии, что объект построен для осуществления операций, облагаемых НДС.

Суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным до 1 января 2005 г., можно принять к вычету тоже только после окончания строительства.

На стоимость строительно-монтажных работ, выполненных в период с 1 января по 31 декабря 2005 г., НДС необходимо было начислить 31 декабря 2005 г. Одновременно в декабре налогоплательщик мог заявить к вычету оплаченные суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), использованным при выполнении указанного объема работ.

Обе эти суммы (НДС, начисленный на стоимость работ, выполненных в 2005 г., и "входной" НДС, относящийся к этим работам) должны были быть отражены в Декларации по НДС за декабрь 2005 г.

Сумма НДС, начисленная на стоимость СМР, выполненных в 2005 г., предъявляется к вычету после уплаты в бюджет. Так, если в январе 2006 г. организация заплатила в бюджет всю сумму НДС, подлежащую уплате по Декларации за декабрь 2005 г., то в январе она имела право поставить к вычету ту сумму НДС, которая начислена на стоимость работ, выполненных в 2005 г.

Обратите внимание! В ст. 3 Закона N 119-ФЗ не прописан порядок применения вычетов в отношении сумм "входного" НДС, относящихся к товарам (работам, услугам), приобретенным в течение 2005 г., но использованным для выполнения СМР уже после 1 января 2006 г.

Этот пробел восполнен в Письме Минфина России от 16.01.2006 N 03-04-15/01.

В нем указано, что поскольку особый порядок применения вычетов по таким товарам (работам, услугам) Законом N 119-ФЗ не установлен, соответствующие суммы "входного" НДС должны приниматься к вычету в том порядке, который действовал до 1 января 2006 г. Таким образом, вычет в части этих сумм возможен только после завершения строительства на основании счетов-фактур и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога.

\* \* \*

В подавляющем большинстве случаев организации строят объекты так называемым смешанным способом, когда часть работ выполняется собственными силами, а часть - силами сторонних подрядчиков.

Еще в 2004 г. МНС России разъяснило, что стоимость выполненных подрядчиками работ в налоговую базу по НДС не включается. НДС необходимо начислять только на ту часть работ, которые выполнены силами организации (см. Письмо МНС России от 24.03.2004 N 03-1-08/819/16).

Однако в 2006 г. появилось разъяснение Минфина России (Письмо от 16.01.2006 N 03-04-15/01), в котором было указано, что налоговая база должна определяться исходя из полной стоимости произведенных строительных работ, включая работы, выполненные собственными силами налогоплательщика, и работы, выполненные привлеченными подрядными организациями.

Этот подход стал активно применяться налоговыми органами на местах.

Внимание! Важное судебное решение! В 2007 г. правомерность позиции Минфина России была оспорена в Высшем Арбитражном Суде РФ, который признал Письмо Минфина России от 16.01.2006 N 03-04-15/01 не соответствующим ст. 159 НК РФ (Решение ВАС РФ от 06.03.2007 N

15182/06, которое оставлено без изменения Постановлением Президиума ВАС РФ от 09.10.2007 N 7526/07).

Суд указал, что в гл. 21 НК РФ нет норм, устанавливающих специальный порядок определения налоговой базы при смешанном способе строительства, когда одна часть работ осуществляется собственными силами застройщика, а другая часть - силами сторонних организаций. Поэтому при таком способе строительства налогоплательщик-застройщик должен действовать следующим образом: в отношении работ, выполненных подрядным способом, применять нормы, предусмотренные п. 6 ст. 171 НК РФ, а в отношении работ, выполненных хозяйственным способом, - пп. 3 п. 1 ст. 146, п. 2 ст. 159 и п. 6 ст. 171 НК РФ.

Такой порядок исключает увеличение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость на стоимость строительных работ, выполненных подрядчиками. Иное означало бы, что объектом обложения налогом на добавленную стоимость является возведенный (построенный как силами застройщика, так и силами подрядчиков) объект, а не строительно-монтажные работы, выполненные налогоплательщиком для собственного потребления, что входит в противоречие с определением объекта налогообложения, содержащимся в пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ.

Таким образом, при строительстве объекта смешанным способом НДС нужно начислять только на стоимость работ, выполненных собственными силами. Стоимость работ, выполненных сторонними подрядчиками, в налоговую базу по НДС включаться не должна.

Отметим, что налоговые органы на местах, видимо, не будут спорить с данным выводом. Федеральная налоговая служба Письмом от 04.07.2007 N ШТ-6-03/527 разослала налоговым органам Решение ВАС РФ от 06.03.2007 N 15182/06 со следующей сопроводительной формулировкой: "...налоговым органам при использовании Письма Минфина России от 16.01.2007 N 03-04-15/01 необходимо учитывать вышеуказанное Решение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации".

\* \* \*

Внимание! Важная информация! Если работы целиком выполняются сторонними подрядчиками без производства каких-либо строительно-монтажных работ собственными силами организации, то объекта обложения НДС не возникает.

НДС начислять не нужно и в том случае, когда при строительстве подрядным способом отдельные виды работ, не являющихся строительно-монтажными, но включаемых в стоимость строительства, выполняются собственными силами. Этот вывод подтверждается Письмом УФНС России по г. Москве от 31.01.2007 N 19-11/8073.

Аналогичный подход применяется и в ситуации, когда при строительстве объекта организация выступает одновременно инвестором, заказчиком и застройщиком и осуществляет контроль за ходом строительства и технический надзор.

В Письме Минфина России от 29.08.2006 N 03-04-10/12 подтверждается, что расходы организации на содержание подразделения этой организации, осуществляющего контроль за ходом строительства и технический надзор, включаемые в первоначальную стоимость данного объекта, объектом обложения налогом на добавленную стоимость не признаются.

Однако имейте в виду, что Минфин России при этом считает, что суммы налога по товарам (работам, услугам), приобретаемым организацией для содержания указанного подразделения организации, вычетам не подлежат. Их следует относить на увеличение стоимости строительства в составе стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) (см. также Письмо Минфина России от 21.06.2007 N 03-07-10/10).

Отметим, что, на наш взгляд, этот запрет не имеет под собой никакого нормативного обоснования. Пункт 6 ст. 171 НК РФ и п. 5 ст. 172 НК РФ позволяют принимать эти суммы НДС к вычету, если строящийся объект предназначен для использования в деятельности, облагаемой НДС. Но, учитывая приведенную выше позицию Минфина России, можно предположить, что вычет НДС в этой ситуации приведет к спору с налоговиками.

\* \* \*

Внимание! Важная информация! Если организация собственными силами изготавливает объекты основных средств, то затраты на изготовление облагаются НДС только в том случае, если осуществляемые работы можно признать строительно-монтажными.

В противном случае затраты на изготовление основных средств собственными силами в налоговую базу по НДС не включаются.

Этот вывод подтверждается и судебной практикой.

Так, например, ФАС Северо-Западного округа подтвердил, что стоимость изготовленных силами предприятия вагончиков для лесозаготовительных бригад и комплекта шкафчиков не является объектом обложения НДС по пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ. При этом суд руководствовался перечнем видов строительно-монтажных работ, содержащимся в Инструкции по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 03.10.1996 N 123 (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.06.2006 N А26-11042/2005-217).

Аналогичный подход нужно применять и в том случае, когда организация осуществляет монтаж оборудования собственными силами.

В принципе, словом "монтаж" могут называться разные виды работ. При решении вопроса о необходимости начисления НДС нужно определить, являются ли выполняемые работы строительно-монтажными.

Если да, тогда объект обложения НДС есть. И на сумму затрат на монтаж организация должна начислять НДС.

Если же выполняемые работы не относятся к строительно-монтажным, тогда НДС начислять не нужно (см. Письмо УФНС России по г. Москве от 31.01.2007 N 19-11/8073).

Такой подход высказан, в частности, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 25.04.2007 N А57-11919/06-6. Среди прочих претензий налоговиков суд рассматривал вопрос о правомерности начисления НДС на стоимость работ по монтажу холодильной камеры. Судьи на основании анализа нормативных актов Госкомстата России и Классификатора ОКВЭД пришли к выводу о том, что монтаж холодильной камеры не подпадает под понятие "строительно-монтажные работы", поэтому НДС на затраты по монтажу начислять не нужно.

#### 6.4. Суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)

В соответствии со ст. 162 НК РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы денежных средств, полученных налогоплательщиком за налоговый период, если эти суммы каким-либо образом связаны с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

К таким суммам ст. 162 НК РФ относит, в частности, денежные средства, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, проценты по товарному кредиту и т.п.

Сумма налога при получении указанных средств исчисляется по расчетным ставкам 10/110 или 18/118 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Перечень сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), содержащийся в ст. 162 НК РФ, является открытым. Поэтому на практике возникает очень много вопросов о том, следует ли облагать налогом те или иные средства, получаемые налогоплательщиком.

В рамках данной книги нет возможности рассмотреть все возникающие ситуации. Главное, что нужно усвоить - получение денежных средств должно быть связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), облагаемых НДС. Если это условие не выполняется, то полученные денежные средства НДС не облагаются.

Так, например, не облагаются НДС денежные средства, получаемые застройщиком от участников долевого строительства в порядке возмещения затрат застройщика на строительство (создание) объекта долевого строительства, при условии, что строительство осуществляется подрядными организациями без выполнения строительно-монтажных работ силами застройщика. В то же время сумма денежных средств, получаемая застройщиком согласно договору участия в долевом строительстве на оплату услуг застройщика, облагается налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке (Письмо Минфина России от 12.07.2005 N 03-04-01/82).

Также, по мнению Минфина России, не облагаются НДС премии, получаемые покупателями от продавцов по результатам продаж за определенный период. В Письме от 28.09.2006 N 03-04-11/182 указано, что эти суммы не связаны с оплатой реализованных товаров (работ, услуг) и, следовательно, на основании п. 2 ст. 162 НК РФ не подлежат обложению НДС. Эта позиция подтверждена и в Письме от 20.12.2006 N 03-03-04/1/847.

Однако вопрос о порядке налогообложения премий, выплачиваемых покупателю, нужно решать очень осторожно. Если из договора, заключенного между поставщиком и покупателем, можно сделать вывод о том, что премии выплачиваются покупателю в качестве вознаграждения за услуги, оказанные поставщику, то налоговые органы будут настаивать на уплате НДС с сумм таких премий (Письмо ФНС России от 21.03.2007 N ММ-8-03/207@).

Наиболее полно позиция Минфина России по вопросу налогообложения премий изложена в Письме Минфина России от 26.07.2007 N 03-07-15/112 (доведено до налоговых органов Письмом ФНС России от 30.08.2007 N ШС-6-03/688@).

Она такова.

В случае если предоставление премий или скидок направлено на продвижение товаров, заключенное между продавцом товаров и их покупателем (магазином) соглашение определяет целенаправленное выполнение покупателем товаров (магазином) за вознаграждение конкретных действий, например, обеспечивающих создание конкретных обстоятельств, привлекающих дополнительное внимание покупателей к наименованию и ассортименту товаров поставщика-продавца (в частности, за размещение товаров на полках магазинов в оговоренных местах и выделение для товаров постоянного и (или) дополнительного места в магазине). Данное соглашение может быть заключено как в виде отдельного договора на выполнение магазином или торговой сетью указанных услуг, так и являться составной частью сложного договора, включающего в себя элементы других видов договоров (в том числе договора поставки).

Если у организации-заказчика (продавца товаров) есть основания полагать, что целенаправленные оговоренные в договоре действия исполнителя (покупателя товаров - организации розничной торговли) способствуют привлечению внимания к товарам определенного наименования, продаваемым этим продавцом, либо подобные услуги в явном виде указаны в договоре между продавцом и покупателем, то такие действия рассматриваются в качестве услуг (например, услуг по рекламе, продвижению товаров, прочих аналогичных услуг). В таких случаях указанные услуги подлежат обложению НДС у покупателя товаров, а продавец товаров имеет право в установленном порядке заявлять эти суммы НДС к вычету.

В то же время во взаимоотношениях между продавцами товаров и их покупателями могут применяться различные премии и вознаграждения, выплачиваемые продавцами товаров их покупателям, не связанные с оказанием услуг по рекламе и продвижению товаров, например, за факт заключения с продавцом договора поставки; за поставку товаров во вновь открывшиеся магазины торговой сети; за включение товарных позиций в ассортимент магазинов и т.п.

Плата продавцов товаров их покупателям за данные действия не связана с возникновением у покупателей обязанностей передать продавцам товаров имущество (имущественные права), выполнить работы или оказать услуги в рамках договора поставки. Перечисленные выше операции, за которые выплачиваются премии и вознаграждения, осуществляются в рамках деятельности покупателя товаров (магазина) в области розничной торговли и не связаны с деятельностью продавца товаров.

Поэтому на суммы таких премий и вознаграждений, полученные покупателем товаров от продавца, не распространяются требования пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ (то есть указанные суммы не облагаются НДС).

\* \* \*

Неоспоримым на сегодняшний день является тот факт, что денежные средства по договору займа в облагаемый НДС оборот не включаются.

Однако следует учитывать, что это утверждение распространяется только на сумму займа и не распространяется на суммы процентов, получаемых налогоплательщиком-заимодавцем.

Это обусловлено тем, что в контексте Налогового кодекса сумма процентов за пользование заемными средствами рассматривается как плата за оказание заимодавцем финансовых услуг по предоставлению займа. Поэтому сумма процентов по договору займа должна в общем случае включаться у заимодавца в оборот, облагаемый НДС. При этом налогоплательщик-заимодавец имеет право воспользоваться льготой, освобождающей от налогообложения проценты по договорам займа в денежной форме, предусмотренной пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ.

В соответствии с ГК РФ предметом договора займа могут быть не только денежные средства, но и любое иное имущество (вещи, определенные родовыми признаками).

Поскольку при передаче имущества в рамках договора займа происходит переход права собственности на это имущество от передающей стороны к принимающей (ст. 807 ГК РФ), то в соответствии со ст. 39 НК РФ и гл. 21 НК РФ стоимость передаваемого по договору займа имущества облагается НДС в общеустановленном порядке (Письмо Минфина России от 29.04.2002 N 04-02-06/1/71).

У заимодавца оборот, облагаемый НДС, возникает при передаче имущества заемщику, а у заемщика - при возврате имущества заимодавцу.

Кроме того, как заемщик, так и заимодавец имеют право на вычет суммы НДС по полученному от другой стороны имуществу. Вычет производится в общеустановленном порядке.

Необходимо также отметить, что льгота, предусмотренная пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ, не распространяется на суммы процентов, получаемые заимодавцами по договорам займа, предметом которых являются не денежные средства, а иное имущество. Проценты, получаемые по таким договорам займа, облагаются НДС в общеустановленном порядке.

#### 6.4.1. Штрафные санкции по хозяйственным договорам

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Вопрос о необходимости включения в налоговую базу сумм штрафных санкций, получаемых налогоплательщиками от своих контрагентов за ненадлежащее исполнение (неисполнение) обязательств, вытекающих из договоров на реализацию товаров (работ, услуг), до сих пор является спорным и не урегулированным на нормативном уровне.

Напомним, что до 1 января 2001 г. включение указанных сумм в оборот, облагаемый НДС, было прямо предусмотрено п. 29 Инструкции Госналогслужбы России от 11.10.1995 N 39 "О порядке исчисления и уплаты НДС".

Правомерность включения указанных сумм в оборот, облагаемый НДС, была также подтверждена Решением Верховного Суда РФ от 24.02.1999 N ГКПИ 98-808, 809.

В первоначальной редакции ст. 162 НК РФ (до внесения изменений, предусмотренных Федеральным законом от 29.12.2000 N 166-ФЗ) суммы штрафных санкций, полученных за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров (контрактов), предусматривающих переход права собственности на товары (выполнение работ, оказание услуг), также были названы в перечне сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), подлежащих включению в налоговую базу по НДС. Однако Закон N 166-ФЗ исключил соответствующий подпункт из п. 1 ст. 162 НК РФ и на сегодняшний день суммы штрафных санкций явно не поименованы в перечне сумм, подлежащих налогообложению.

Но это не мешает налоговым органам на местах требовать от налогоплательщиков включать суммы штрафных санкций в налоговую базу по НДС, если штрафные санкции выплачиваются на основании договоров, предусматривающих реализацию товаров (работ, услуг), облагаемых НДС. При этом налоговики ссылаются на пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ (Письмо ФНС России от 01.11.2007 N ШТ-6-03/855@).

Единственная "уступка" со стороны налоговиков - в Письме МНС России от 27.04.2004 N 03-1-08/1087/14 указано, что нормы ст. 162 НК РФ не применяются в отношении штрафных санкций, которые получает покупатель товаров (работ, услуг) от поставщика за ненадлежащее исполнение (неисполнение) им условий договора. Если же санкции уплачивает покупатель поставщику, то поставщик обязан включить полученные суммы в налоговую базу по НДС.

Минфин России придерживается по этому вопросу аналогичной точки зрения. В Письме Минфина России от 21.10.2004 N 03-04-11/177 указано, что проценты за пользование чужими денежными средствами, полученные поставщиком от покупателя за несвоевременную оплату товара, облагаются НДС на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ.

Аналогичное разъяснение дается и в Письме Минфина России от 18.10.2004 N 03-04-11/168 в отношении сумм штрафных санкций, полученных исполнителем от заказчиков услуг за нарушение сроков оплаты и других условий, предусмотренных договорами.

В то же время арбитражная практика показывает, что требования налоговых органов о включении штрафных санкций по хозяйственным договорам в налоговую базу по НДС не основаны на законе.

Ведь по своей правовой природе суммы санкций (пеня, штраф, возмещение убытков) за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательств не могут рассматриваться как суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), а представляют собой меру гражданско-правовой ответственности, к которой привлекается участник имущественного оборота, не исполнивший надлежащим образом своих обязательств. Поэтому суммы санкций не могут являться объектом обложения НДС.

Анализ арбитражной практики показывает, что у налогоплательщиков есть хорошие шансы отстоять такую точку зрения в суде (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.05.2007 N А33-32070/05-Ф02-2364/07, Западно-Сибирского округа от 26.07.2004 N Ф04-5204/2004(А45-3259-31), Московского округа от 14.07.2004 N КА-А40/5808-04, Волго-Вятского округа от 10.05.2007 N А29-7483/2006а, Уральского округа от 07.11.2007 N Ф09-9025/07-С2, от 10.10.2007 N Ф09-8319/07-С2, Северо-Западного округа от 11.12.2006 N А05-7544/2006-34 и от 29.06.2006 N А05-20765/2005-18, Поволжского округа от 18.05.2007 N А57-12198/06-28).

Но если вы к спору не готовы, тогда с сумм штрафных санкций нужно уплачивать НДС, как этого требуют налоговые органы. А требования эти таковы.

Штрафные санкции за нарушение условий договора включаются в налоговую базу по НДС в том налоговом периоде, когда они фактически получены поставщиком. При этом сумма НДС исчисляется с применением расчетных ставок 10/110 или 18/118 в зависимости от того, по какой ставке облагаются НДС товары (работы, услуги), реализуемые в рамках данного договора (Письмо Минфина России от 09.08.2007 N 03-07-15/119).

Пример 6.15. Организации А (поставщик) и Б (покупатель) заключили договор поставки товаров на сумму 118 000 руб. (в т.ч. НДС 18% - 18 000 руб.). Договором предусмотрено, что в

случае несвоевременной оплаты товара покупатель уплачивает поставщику пени в размере 0,5% неуплаченной вовремя суммы за каждый день просрочки.

Покупатель задержал оплату, и поставщик (организация А) предъявил ему требование об уплате пени в сумме 1770 руб. Покупатель (организация Б) перечислил сумму пени в размере 1770 руб. на счет поставщика в марте 2008 г. Организация А, получив в марте штрафные санкции от покупателя в сумме 1770 руб., включает их в налоговую базу по НДС за I квартал 2008 г. и исчисляет НДС к уплате в бюджет с применением расчетной ставки 18/118.

В бухгалтерском учете организации А в марте должны быть сделаны проводки:

Д-т счета 51 К-т счета 91 - 1770 руб. - сумма штрафных санкций поступила на счет организации А;

Д-т счета 91 К-т счета 68 - 270 руб. - начислен НДС с суммы поступивших санкций (1770 : 118 x 18).

В Декларации по НДС за I квартал 2008 г. сумма полученных санкций отражается по строке 160.

Изложенные выше требования налоговых органов в равной мере относятся и к штрафным санкциям по договорам на реализацию товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0%.

Если налогоплательщик, получивший штрафные санкции от контрагента, подтвердит в установленном порядке правомерность применения нулевой ставки, то платить НДС с сумм штрафных санкций не придется. Они тоже подпадут под ставку 0%. Если же налогоплательщик не подтвердит нулевую ставку, тогда со штрафных санкций нужно будет заплатить НДС, исчислив его с применением расчетной ставки 10/110 или 18/118 (Письмо Минфина России от 17.10.2007 N 03-07-15/157).

Обратите внимание! Если штрафные санкции выплачиваются по договору, предусматривающему реализацию товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, то такие штрафные санкции в налоговую базу по НДС не включаются. С этим не спорят даже налоговики, поскольку это прямо предусмотрено п. 2 ст. 162 НК РФ.

#### 6.4.2. Проценты по облигациям и векселям, проценты по товарному кредиту

Главой 21 НК РФ установлен специальный порядок исчисления НДС с сумм процентов (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процентов по товарному кредиту. В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 162 НК РФ при получении указанных сумм налоговая база для исчисления НДС определяется как превышение полученной суммы над суммой, исчисленной исходя из ставок рефинансирования ЦБ РФ, действовавших в периодах, за которые производится расчет.

Пример 6.16. Организации А (поставщик) и Б (покупатель) заключили договор поставки оборудования. Стоимость оборудования - 118 000 руб. (в том числе НДС 18% - 18 000 руб.). Продукция была отгружена организацией А в адрес организации Б 25 января 2007 г. В этот же день организация Б выписала организации А свой вексель на сумму 118 000 руб., поместив в текст векселя условие о начислении процентов из расчета 15% годовых за фактический срок обращения векселя.

Организация А предъявила вексель к оплате 25 марта 2007 г. Организация Б погасила задолженность по векселю в размере 118 000 руб. и выплатила проценты по векселю за два месяца в сумме 2950 руб.

Ставка ЦБ РФ в период с 25 января по 25 марта 2007 г. составляла 11%.

Сумма процентов, исчисленная исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, составляет 2163 руб.

Сумма превышения полученных процентов над процентами, исчисленными исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, - 787 руб. (2950 - 2163). Эта сумма и будет включаться в налоговую базу по НДС.

Бухгалтерский учет у организации А:

Д-т счета 62 К-т счета 90 - 118 000 руб. - отражена выручка от реализации продукции;

Д-т счета 90 К-т счета 68 - 18 000 руб. - начислен НДС со стоимости отгруженной продукции;

Д-т счета 62/Векселя полученные К-т счета 62 - 118 000 руб. - получен вексель покупателя;

Д-т счета 76 К-т счета 62/Векселя полученные - 118 000 руб. - вексель предъявлен к оплате;

Д-т счета 76 К-т счета 91 - 2950 руб. - отражена сумма процентов, подлежащих уплате по векселю;

Д-т счета 51 К-т счета 76 - 120 950 руб. - поступила оплата по векселю;



Д-т счета 91 К-т счета 68 - 120 руб. - начислен НДС по ставке 18/118 от суммы поступивших процентов в части, превышающей сумму процентов, исчисленную исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ ( $787 \times 18 : 118$ ).

Внимание! Важная информация! Проценты по векселям, облигациям, товарным кредитам включаются в налоговую базу по НДС только при условии, что их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), облагаемых НДС.

Пример 6.17. Предположим, что в условиях примера 6.16 предметом договора поставки является медицинская техника, не облагаемая НДС на основании пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ. Стоимость отгруженной продукции - 118 000 руб. В этом случае сумма процентов по векселю, полученная организацией А, в налоговую базу по НДС не включается, поскольку получение процентов связано с расчетами по оплате товаров, освобожденных от НДС (п. 2 ст. 162 НК РФ).

#### 6.5. Учет дебиторской задолженности, возникшей до 1 января 2006 г.

С 1 января 2006 г. все налогоплательщики перешли на уплату НДС по отгрузке.

Если до 1 января 2006 г. налогоплательщик уплачивал НДС по оплате, то по состоянию на 1 января 2006 г. у него могла "зависнуть" дебиторская задолженность покупателей за отгруженные им товары (работы, услуги), по которой НДС в бюджет не уплачен.

Порядок уплаты НДС, относящегося к дебиторской задолженности, возникшей до 1 января 2006 г., содержится в ст. 2 Закона N 119-ФЗ.

Согласно этой статье все налогоплательщики, определявшие в прошлые годы выручку по оплате, должны были провести инвентаризацию дебиторской задолженности по состоянию на 1 января 2006 г. и выделить из нее суммы дебиторской задолженности за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, облагаемые НДС.

В отношении этой "старой" дебиторской задолженности был оставлен прежний порядок уплаты НДС - только по мере поступления оплаты от покупателей. Но этот прежний порядок был оставлен лишь на 2 года - до 1 января 2008 г.

По состоянию на 1 января 2008 г. налогоплательщики опять должны были провести инвентаризацию дебиторской задолженности и выделить суммы долгов за товары (работы, услуги), отгруженные до 1 января 2006 г. Все эти долги (которые так и не оплачены покупателями к 1 января 2008 г.) должны быть включены в налоговую базу по НДС в I квартале 2008 г. При этом уже не важно, по каким причинам они не оплачены покупателями (заказчиками) (Письмо Минфина России от 19.11.2007 N 03-07-03/163).

Пример 6.18. Организация в 2005 г. определяла выручку в целях исчисления НДС по оплате. По состоянию на 1 января 2006 г. на счете 62 числится дебиторская задолженность покупателей за отгруженные в их адрес товары (работы, услуги) в сумме 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Для ее учета организацией выделен отдельный субсчет 62/01.

По состоянию на 1 января 2008 г. на счете 62, субсчет 62/01, числится непогашенная дебиторская задолженность фирмы "ВКМ" за отгруженные в ее адрес товары в сумме 59 000 руб. (в т.ч. НДС - 9000 руб.).

Эта сумма включается в налоговую базу по НДС за I квартал 2008 г. То есть организация должна найти тот счет-фактуру, который был выставлен фирме "ВКМ" при отгрузке товаров <\*>, и зарегистрировать его в своей книге продаж в январе <\*> 2008 г.

<\*> Он должен храниться в журнале учета выставленных счетов-фактур за тот налоговый период, в котором товары были отгружены в адрес фирмы "ВКМ".

<\*> В принципе, поскольку с 1 января 2008 г. все налогоплательщики уплачивают НДС раз в квартал, "старую" дебиторскую задолженность можно включить в налоговую базу в феврале или в марте (не обязательно в январе).

В бухгалтерском учете организации в январе 2008 г. должна быть сделана проводка:

Д-т счета 76/НДС К-т счета 68/НДС - 9000 руб. - начислен НДС со стоимости товаров, отгруженных до 1 января 2006 г.

Сумма НДС в размере 9000 руб., начисленная по дебиторской задолженности за товары, отгруженные до 1 января 2006 г., отражается в разд. 3 Декларации по НДС за I квартал 2008 г. по строке 020.

Таким образом, после окончания I квартала 2008 г. у организации не должно остаться никаких сумм, учтенных на счете 76, субсчет "НДС отложенный". Весь этот НДС должен быть начислен к уплате в бюджет.

Внимание! Важная информация! При проведении инвентаризации дебиторской задолженности по состоянию на 1 января 2008 г. не забудьте проверить, не истек ли срок исковой давности по той дебиторской задолженности, которая возникла до 1 января 2006 г.

Ведь если срок исковой давности <\*> к 1 января 2008 г. уже истек, то НДС следовало начислить и уплатить в бюджет раньше - в том налоговом периоде, когда истек срок исковой давности.

-----  
<\*> В соответствии со ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности составляет 3 года. Для отдельных видов требований законом могут устанавливаться специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком (п. 1 ст. 197 ГК РФ).

Сроки исковой давности и порядок их исчисления не могут быть изменены соглашением сторон (ст. 198 ГК РФ).

Так, если в условиях рассмотренного выше примера 6.18 предположить, что срок исковой давности по задолженности фирмы "ВКМ" истек в ноябре 2007 г., организация должна была включить эту задолженность в налоговую базу по НДС именно в ноябре 2007 г. (отразить в Декларации по НДС за ноябрь (IV квартал) 2007 г. по строкам 020 и 070 разд. 3).

Напомним общие правила, которыми следует руководствоваться при исчислении сроков исковой давности.

Начало течения срока исковой давности определяется в соответствии со ст. 200 ГК РФ. В общем случае срок исковой давности начинается исчисляться не с момента возникновения задолженности, а с момента начала просрочки исполнения обязательства должником.

Пример 6.19. В соответствии с заключенным договором поставки покупатель должен оплатить товар в течение трех рабочих дней с момента отгрузки этого товара в адрес покупателя. Товар был отгружен в адрес покупателя 14 января 2005 г.

В изложенной ситуации покупатель должен был оплатить товар в период с 17 по 19 января 2005 г. включительно (15 и 16 января - это выходные дни). Следовательно, срок исковой давности в данном случае исчисляется с 20 января 2005 г.

Особое внимание следует обратить на тот факт, что перемена лиц в обязательстве (например, при заключении соглашения об уступке права требования) не влечет изменения срока исковой давности и порядка его исчисления (ст. 201 ГК РФ).

При этом гражданское законодательство предусматривает случаи, при наступлении которых течение срока исковой давности приостанавливается либо прерывается.

Так, течение срока исковой давности прерывается предъявлением иска в установленном порядке, а также совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга (ст. 203 ГК РФ).

Действиями должника, свидетельствующими о признании им своего долга, могут быть (Письмо УФНС России по г. Москве от 17.04.2007 N 20-12/036354):

- частичная оплата задолженности;
- уплата процентов за просрочку платежа;
- обращение к кредитору с просьбой об отсрочке платежа;
- подписание акта сверки задолженности, то есть письменное подтверждение признания наличия задолженности;
- заявление о зачете взаимных требований;
- соглашение о реструктуризации долга и т.п.

При этом срок исковой давности прерывается каждый раз, как только обязанное лицо совершило указанные действия, и без какого-либо ограничения.

После перерыва течение срока исковой давности начинается заново. Время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок.

Пример 6.20. Организация А 20 января 2003 г. отгрузила продукцию в адрес фирмы Б. Фирма Б в соответствии с условиями договора поставки должна была оплатить продукцию до 1 февраля 2003 г. Фирма Б продукцию не оплатила. Соответственно, в учете организации А числится непогашенная дебиторская задолженность фирмы Б за поставленную продукцию, срок исковой давности по которой истекает 1 февраля 2006 г.

25 января 2006 г. от фирмы Б в адрес организации А поступило письмо, в котором фирма Б предлагает рассмотреть вопрос о возможности погашения задолженности за полученную в 2003 г. продукцию путем поставки в адрес организации А продукции, выпускаемой фирмой Б.

Поступившее от фирмы Б письмо свидетельствует о признании должником своего долга. Следовательно, в соответствии со ст. 203 ГК РФ течение срока исковой давности в данном случае прерывается. Срок исковой давности начинает исчисляться заново начиная с 25 января 2006 г. и истечет только 25 января 2008 г.

Внимание! Важная информация! Все изложенные выше правила уплаты НДС с сумм "старой" дебиторской задолженности касаются только тех налогоплательщиков, которые раньше исчисляли НДС по оплате и у которых на балансе есть суммы дебиторской задолженности, возникшей в те периоды, когда НДС исчислялся по оплате.

Если налогоплательщик всегда исчислял НДС по отгрузке, то никаких обязательств перед бюджетом в части уплаты НДС по суммам "старой" дебиторской задолженности у него нет.

## **Глава 7. МОМЕНТ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ АВАНСОВ И ПРЕДОПЛАТ**

В настоящее время все налогоплательщики определяют выручку для целей исчисления НДС исключительно по отгрузке.

При этом как общее правило (за несколькими исключениями, о которых мы скажем ниже) существует обязанность уплачивать НДС при получении авансовых платежей в счет предстоящей отгрузки товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы признается более ранняя из двух 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.

Если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК РФ).

Таким образом, если отгрузка товаров (работ, услуг) покупателю происходит до момента оплаты, то НДС платится в бюджет в момент отгрузки.

При получении авансовых платежей НДС платится в бюджет в момент получения аванса. При последующей отгрузке НДС нужно начислить исходя из всей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) с одновременным вычетом НДС, исчисленного при получении аванса.

Пример 7.1. В январе 2008 г. организации А (покупатель) и Б (поставщик) заключили договор поставки товаров на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

В январе от покупателя поступил аванс в размере 59 000 руб. Отгрузка товаров была произведена в адрес покупателя в феврале. В марте от него поступила оставшаяся сумма оплаты в размере 59 000 руб.

Поставщик (организация Б) в январе начисляет НДС с поступившего аванса. В феврале при отгрузке товаров в адрес покупателя поставщик начисляет НДС со всей стоимости отгруженных товаров. В этот момент он ставит к вычету НДС, исчисленный при получении аванса.

В бухгалтерском учете поставщика должны быть сделаны следующие проводки.

Январь:

Д-т счета 51 К-т счета 62 - 59 000 руб. - поступил аванс от организации А;

Д-т счета 62 К-т счета 68 - 9000 руб. - начислен НДС с суммы поступившего аванса (59 000 x 18/118).

Февраль:

Д-т счета 62 К-т счета 90 - 118 000 руб. - отражена стоимость отгруженных товаров;

Д-т счета 90 К-т счета 68 - 18 000 руб. - начислен НДС со всей стоимости отгруженных товаров;

Д-т счета 68 К-т счета 62 - 9000 руб. - предъявлена к вычету сумма НДС, исчисленная при получении аванса.

Март:

Д-т счета 51 К-т счета 62 - 59 000 руб. - поступила оставшаяся часть оплаты от организации А.

Полученная налогоплательщиком оплата, частичная оплата в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) включается в налоговую базу по НДС в размере фактически полученных сумм (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет при получении авансовых платежей, исчисляется по расчетным налоговым ставкам 10/110 и 18/118, в зависимости от того, по какой ставке облагаются налогом реализуемые налогоплательщиком товары (работы, услуги).

В бухгалтерском учете получение авансов отражается проводками:

Д-т счета 51 (50, 52) К-т счета 62/Авансы полученные - поступил аванс;

Д-т счета 62/Авансы полученные К-т счета 68 - начислен НДС по соответствующей расчетной ставке от суммы поступившего аванса.

#### 7.1.1. Авансы, не облагаемые НДС

В п. 1 ст. 154 НК РФ перечислены ситуации, когда авансовые платежи налогом не облагаются.

Во-первых, освобождены от налогообложения авансовые платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых НДС по ставке 0%.

Такие авансы не облагаются НДС без каких-либо дополнительных условий. Если у налогоплательщика есть договор на поставку товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0%, и этот договор предусматривает авансовые платежи, то налогоплательщик имеет полное право полученные авансы в налоговую базу по НДС не включать.

Эти авансы в Декларации по НДС вообще не показываются. Счет-фактуру при их получении выписывать не нужно, в книге продаж тоже никаких записей не делается.

Во-вторых, не облагаются НДС авансы, полученные в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), которые не облагаются НДС.

Эти авансовые платежи тоже в Декларации по НДС не отражаются, счета-фактуры на них не выписываются, и в книге продаж они не показываются.

После отгрузки соответствующих товаров (работ, услуг) налогоплательщик заполняет разд. 9 Декларации по НДС, в котором отражает сведения об операциях по реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС.

В-третьих, еще одной категории налогоплательщиков предоставлено право не платить НДС при получении авансов и предоплат. Это производители товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев.

При получении авансов в счет предстоящей поставки таких товаров (работ, услуг) налогоплательщик может не платить НДС с суммы поступившего аванса. В этом случае НДС уплачивается только в момент отгрузки товаров (работ, услуг) с полной стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) (п. 13 ст. 167 НК РФ).

Налогоплательщики сами должны решать, пользоваться им правом, предоставленным п. 13 ст. 167 НК РФ, или нет. При этом нужно иметь в виду, что эта "льгота" обставлена кучей дополнительных условий и ограничений, которые могут свести к минимуму всю "прелесть" от ее использования:

1) товары (работы, услуги) должны быть включены в Перечень, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 28.07.2006 N 468.

Перечень товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев, утвержденный Постановлением, является закрытым и предусматривает конкретные наименования товаров (работ, услуг), а также их коды по Общероссийскому классификатору продукции (ОКП) и Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД). Что касается товаров (работ, услуг), не поименованных в Перечне, то на них положения п. 13 ст. 167 НК РФ не распространяются, даже если длительность производственного цикла их изготовления (выполнения, оказания) составляет свыше 6 месяцев (Письмо Минфина России от 26.10.2006 N 03-04-15/194);

2) у налогоплательщика должен быть документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), с указанием их наименования, срока изготовления, наименования организации-изготовителя. Его выдает Министерство промышленности и энергетики РФ.

Порядок выдачи документа, подтверждающего длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), утвержден Приказом Минпромэнерго России, Росатома, Роскосмоса от 26.10.2006 N 265/508/124.

Такой документ нужно получать на каждый договор (контракт);

3) при получении аванса в налоговый орган одновременно с налоговой Декларацией необходимо представить заключенный с покупателем контракт и документ, подтверждающий длительность производственного цикла (см. выше);

4) налогоплательщик должен вести отдельный учет осуществляемых операций и сумм "входного" НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций;

5) суммы "входного" НДС, относящиеся к операциям по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла, могут быть предъявлены к вычету только в момент определения налоговой базы, т.е. в тот момент, когда налогоплательщик отгрузит покупателю товары (работы, услуги) и начислит НДС на их полную стоимость.

Если налогоплательщик решает воспользоваться п. 13 ст. 167 НК РФ, то ему необходимо действовать следующим образом.

После заключения договора (контракта) с покупателем нужно сразу обратиться в Минпромэнерго России за получением документа, подтверждающего длительный производственный цикл.

Суммы поступающих по данному договору авансов в налоговую базу по НДС не включаются. Они отражаются в разд. 9 Декларации по НДС, подаваемой за тот налоговый период, в котором эти суммы были получены. Одновременно с Декларацией в налоговую инспекцию представляется договор с покупателем (его копия, заверенная подписью руководителя и главного бухгалтера) и документ, подтверждающий длительный производственный цикл.

До момента отгрузки товаров (работ, услуг) покупателю суммы "входного" НДС, относящиеся к производству этих товаров (работ, услуг), к вычету не принимаются (числятся на счете 19 обособленно).

В момент отгрузки товаров (работ, услуг) покупателю налогоплательщик начисляет НДС на стоимость отгруженных товаров (работ, услуг). Данные об этой отгрузке отражаются в п. 1 разд. 3 (с расшифровкой по строке 080) Декларации по НДС, подаваемой за тот налоговый период, в котором имела место отгрузка.

В этом же налоговом периоде налогоплательщик получает право заявить к вычету "входной" НДС, относящийся к отгруженным товарам (работам, услугам). Эти суммы отражаются в том же разд. 3 в строке 330.

#### 7.1.2. Авансы в неденежной форме

Внимание! Важная информация! В налоговую базу по НДС включаются любые авансы и предоплаты, независимо от того, в какой форме они получены, в том числе и авансы, полученные в неденежной форме.

Пункт 1 ст. 154 и п. 1 ст. 167 НК РФ требуют включать в налоговую базу по НДС оплату (частичную оплату), полученную в счет предстоящих поставок товаров. При этом из ст. ст. 154 и 167 НК РФ можно сделать вывод о том, что оплата, полученная в счет предстоящих поставок товаров, включается в налоговую базу по НДС независимо от того, в какой форме эта оплата получена - денежными средствами, векселем или другим имуществом (работами, услугами).

Именно так на сегодняшний день и трактуют нормы НК РФ представители налоговых органов (см. Письмо Минфина России от 10.04.2006 N 03-04-08/77).

Таким образом, если условиями договора предусмотрено, например, что покупатель в качестве предварительной оплаты передает поставщику вексель третьего лица, то, получив вексель, поставщик должен включить его стоимость в налоговую базу и исчислить с суммы полученной предоплаты НДС.

#### 7.1.3. Вычет НДС, исчисленного при получении аванса

Сумму НДС, исчисленную при получении аванса, можно в дальнейшем предъявить к вычету (п. 8 ст. 171 НК РФ).

Вычет возможен в двух случаях:

1) при отгрузке соответствующих товаров (работ, услуг) (п. 6 ст. 172 НК РФ);

2) при возврате соответствующих сумм авансовых платежей в связи с изменением условий либо расторжением соответствующего договора (п. 5 ст. 171 НК РФ).

При отгрузке товаров (работ, услуг) в счет ранее полученной предоплаты в бухгалтерском учете делаются проводки:

Д-т счета 62/Расчеты с покупателем К-т счета 90 - отражена стоимость отгруженных товаров (работ, услуг);

Д-т счета 90 К-т счета 68 - начислен НДС со стоимости отгруженных товаров (работ, услуг);

Д-т счета 62/Авансы полученные К-т счета 62/Расчеты с покупателем - зачтена сумма поступившей ранее предоплаты;

Д-т счета 68 К-т счета 62/Авансы полученные - предъявлен к вычету НДС, исчисленный при получении аванса.

При возврате полученного аванса покупателю в бухгалтерском учете необходимо сделать следующие проводки:

Д-т счета 62/Авансы полученные К-т счета 50 (51, 52) - сумма ранее поступившего аванса возвращена покупателю;

Д-т счета 68 К-т счета 62/Авансы полученные - предъявлен к вычету НДС, исчисленный и уплаченный при получении аванса.

#### 7.1.4. Поступление аванса и отгрузка - в одном налоговом периоде

Если поступление аванса и отгрузка товаров (работ, услуг) имели место в одном налоговом периоде (месяц, квартал), то налоговые органы всегда настаивали на том, что налогоплательщик должен сначала начислить НДС с суммы аванса, а потом при отгрузке товаров (работ, услуг) предъявить эту сумму налога к вычету.

При этом в Декларации по НДС за этот налоговый период одна и та же сумма НДС должна быть показана трижды:

- исчисленная с аванса;
- исчисленная при отгрузке соответствующих товаров (работ, услуг);
- исчисленная с аванса, подлежащая вычету при отгрузке товаров (работ, услуг).

Пример 7.2. Организации А и Б заключили договор поставки оборудования на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Договором поставки предусмотрена предоплата оборудования в размере 100%.

19 января 2008 г. на счет организации А поступил аванс от организации Б в размере 118 000 руб. Оборудование было отгружено покупателю 26 января 2008 г.

В бухгалтерском учете организации А в январе делаются следующие проводки:

Д-т счета 51 К-т счета 62/Авансы полученные - 118 000 руб. - поступил аванс от покупателя;

Д-т счета 62/Авансы полученные К-т счета 68 - 18 000 руб. - начислен НДС с суммы поступившего аванса;

Д-т счета 62 К-т счета 90 - 118 000 руб. - отгружено оборудование в адрес покупателя;

Д-т счета 90 К-т счета 68 - 18 000 руб. - начислен НДС со стоимости отгруженного оборудования;

Д-т счета 62/Авансы полученные К-т счета 62 - 118 000 руб. - сумма поступившего аванса зачтена в счет оплаты отгруженного оборудования;

Д-т счета 68 К-т счета 62/Авансы полученные - 18 000 руб. - сумма НДС, исчисленная при поступлении аванса, предъявлена к вычету.

Очевидно, что изложенный выше порядок является достаточно трудоемким. А в ряде случаев он просто невыполним. При наличии большого количества покупателей и достаточно интенсивных продажах бухгалтер просто не в состоянии отследить, какие из поступивших сумм являются авансовыми платежами, а какие - оплатой за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги). Получить эту информацию можно только по окончании месяца (квартала), сведя вместе всю аналитическую информацию о поступивших за соответствующий период платежах и произведенных за этот же период отгрузках. Что же делать?

Действовавшая до 1 января 2006 г. формулировка ст. 162 НК РФ, на наш взгляд, позволяла налогоплательщикам вообще не начислять НДС с сумм авансовых платежей, если поступление аванса и отгрузка товаров (работ, услуг) имели место в одном налоговом периоде.

В п. 1 ст. 162 НК РФ говорилось о том, что налоговая база, определенная в соответствии со ст. ст. 153 - 158 НК РФ, увеличивается на суммы авансовых платежей. Это означает, что по окончании налогового периода налогоплательщику следовало увеличить налоговую базу, исчисленную по операциям, признаваемым объектом обложения НДС, на сумму авансовых платежей, т.е. только тех платежей, которые на конец налогового периода еще не закрыты отгрузками (см., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 05.02.2007 N Ф04-13/2007(30881-A27-42), от 19.06.2006 N Ф04-7381/2005(23546-A27-34), Уральского округа от 31.01.2007 N Ф09-170/07-C2, Поволжского округа от 10.05.2007 N А55-12182/2006-54).

После 1 января 2006 г. приведенная выше логика уже не работает. Ведь авансовые платежи теперь облагаются НДС не на основании ст. 162 НК РФ, а на основании ст. 154 НК РФ. А ст. 154 НК РФ устанавливает порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг). Поэтому после 1 января 2006 г. формально, в соответствии со ст. 154 НК РФ, полученные авансы

следует включать в налоговую базу по мере их получения, даже если отгрузка товаров (работ, услуг) будет осуществлена в том же налоговом периоде (даже если это произойдет на следующий день после получения аванса).

Если вы этого делать не будете (а станете включать в налоговую базу только авансы, не закрытые отгрузками на конец налогового периода), то в результате вы получите занижение налоговой базы по НДС. В этом случае налоговые органы, вероятнее всего, будут пытаться привлечь вас к ответственности, предусмотренной ст. 120 НК РФ.

#### 7.1.5. Счета-фактуры при получении авансов

При получении аванса в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг) налогоплательщик должен выписать счет-фактуру (в двух экземплярах) на сумму поступившего аванса и зарегистрировать его в книге продаж в периоде поступления этой суммы. При этом первый экземпляр этого счета-фактуры нужно подшить в журнал учета выставленных счетов-фактур, а второй экземпляр - в журнал учета полученных счетов-фактур.

Порядок оформления счетов-фактур при получении авансовых платежей разъяснен в Письме Минфина России от 25.08.2004 N 03-04-11/135. В нем указано, что графу 5 "Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога" в этом случае заполнять не надо. Соответственно, при регистрации такого счета-фактуры в книге продаж графа 5а "Стоимость продаж без НДС" также не заполняется.

В дальнейшем при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет поступившего ранее аванса налогоплательщик имеет право предъявить к вычету сумму НДС, исчисленную при поступлении аванса.

Поэтому при отгрузке товаров (работ, услуг) необходимо осуществить следующие действия:

1) выписать в общеустановленном порядке счет-фактуру на стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) и зарегистрировать его в книге продаж в том налоговом периоде, когда имела место отгрузка товаров (работ, услуг);

2) зарегистрировать в книге покупок второй экземпляр счета-фактуры, выписанного при получении аванса. При заполнении книги покупок в этом случае в графе 5 "Наименование продавца" нужно указать название самого налогоплательщика (Письмо Минфина России от 25.08.2004 N 03-04-11/135).

При этом никаких корректировочных записей в книге продаж на сумму поступившего аванса делать не нужно.

#### 7.2. Определение момента отгрузки товаров (работ, услуг)

Уплата НДС по отгрузке означает, что если отгрузка товаров (работ, услуг) покупателю произошла до момента оплаты, то НДС со стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) нужно начислить к уплате в бюджет в момент отгрузки.

В этой связи важно правильно определить момент отгрузки.

Налоговые органы давно уже выработали свою позицию по вопросу определения момента отгрузки. Она заключается в том, что датой отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика (организацию связи).

Эта позиция нашла свое отражение в Письмах ФНС России от 28.02.2006 N ММ-6-03/202@, Минфина России от 18.04.2007 N 03-07-11/110, от 16.03.2006 N 03-04-11/53, от 05.05.2006 N 03-04-11/80, от 11.05.2006 N 03-04-11/88.

Если речь идет о выполнении работ (оказании услуг), то моментом отгрузки, с точки зрения налоговых органов, следует, видимо, считать дату составления акта, подтверждающего факт выполнения работ (оказания услуг), а не дату его подписания заказчиком.

При этом нужно понимать, что для бухгалтерского учета и налогообложения прибыли существенной является как раз дата подписания акта сторонами, а не дата его составления. Ведь именно на дату подписания акта подтверждается факт передачи результатов выполненных работ (оказанных услуг) от исполнителя заказчику, соответственно, в силу ст. 39 НК РФ именно на дату подписания акта организация должна признать выручку от реализации работ (услуг) в бухгалтерском и налоговом учете.

Если акт составлен и подписан сторонами в одном налоговом периоде, то никаких проблем у бухгалтера нет.

Если же дата составления акта придется на более ранний период, чем дата его подписания (т.е. акт будет составлен в одном налоговом периоде, а подписан заказчиком в другом (позднее)), то организации-исполнителю во избежание спора с налоговиками придется начислить НДС к уплате в бюджет еще до того, как она признает выручку от реализации работ (услуг).

При оказании услуг по сдаче в аренду имущества моментом отгрузки является последний день налогового периода, в котором оказываются услуги, независимо от сроков поступления арендной платы по периодам, установленным договором аренды. При этом счета-фактуры на суммы арендной платы следует выставять не позднее пяти дней считая со дня окончания налогового периода, в котором такие услуги оказаны (Письмо Минфина России от 04.04.2007 N 03-07-15/47).

Если речь идет о реализации товаров, то нужно исходить из того, что под термином "отгрузка (передача) товаров" понимается именно сам факт физической отгрузки (передачи) товара, который никак не связан с моментом перехода права собственности на товар от продавца к покупателю.

Напомним, что в соответствии с нормами гражданского законодательства право собственности у приобретателя имущества по договору возникает с момента его передачи (п. 1 ст. 223 ГК РФ).

При этом передачей имущества признается его вручение приобретателю, а равно сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю (п. 1 ст. 224 ГК РФ).

Таким образом, в общем случае при реализации имущества право собственности на реализуемое имущество переходит к покупателю в периоде отгрузки этого имущества и в этом же периоде на счетах бухгалтерского учета продавца отражается выручка от реализации имущества. Поэтому обязанность уплатить НДС со стоимости реализуемых товаров возникает у налогоплательщика в том периоде, когда происходит переход права собственности на отгруженные товары к покупателю и, соответственно, когда выручка от реализации этих товаров отражается в бухгалтерском учете на счетах учета финансовых результатов (90, 91).

Но законом или договором может быть предусмотрен иной момент перехода права собственности (не в момент отгрузки). В этом случае выручка от реализации имущества отражается в бухгалтерском учете не в периоде отгрузки, а в том периоде, когда происходит переход права собственности.

Так, например, если договором предусмотрено, что право собственности на отгруженную продукцию переходит к покупателю только после полной оплаты продукции, то оборот по реализации отражается в бухгалтерском учете не в периоде отгрузки, а в периоде оплаты.

Однако в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ сумма НДС со стоимости отгруженной продукции должна быть начислена поставщиком к уплате в бюджет (отражена по кредиту счета 68) в том периоде, когда была произведена отгрузка покупателю, независимо от факта перехода права собственности.

Пример 7.3. Организация А по договору поставки отгружает продукцию организации Б. Договором поставки предусмотрено, что право собственности на отгруженную продукцию переходит к покупателю после поступления этой продукции на его склад.

Продукция на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.) была отгружена в адрес покупателя в марте 2008 г. На склад покупателя она поступила в апреле 2008 г.

Выручка от реализации продукции отражается в бухгалтерском учете организации А не в момент отгрузки, а только после получения от покупателя извещения о том, что продукция им получена, т.е. в апреле. В то же время обязанность уплатить НДС со стоимости отгруженной продукции возникает у организации А в момент отгрузки, т.е. в марте.

В бухгалтерском учете организации А делаются следующие проводки.

В марте:

Д-т счета 45 К-т счета 43 - списана себестоимость продукции, отгруженной в адрес покупателя;

Д-т счета 76/НДС К-т счета 68/НДС - 18 000 руб. - НДС со стоимости отгруженной продукции начислен к уплате в бюджет.

В апреле:

Д-т счета 62 К-т счета 90 - 118 000 руб. - отражена выручка от реализации продукции (на основании извещения покупателя о получении продукции);

Д-т счета 90 К-т счета 76/НДС - 18 000 руб. - отражена сумма НДС со стоимости реализованной продукции;

Д-т счета 90 К-т счета 45 - списана себестоимость реализованной продукции.

В марте (в периоде отгрузки) организация А должна выписать счет-фактуру на стоимость отгруженных товаров и зарегистрировать его в своей книге продаж за I квартал 2008 г. <\*>.

<\*> Отметим, что покупатель в такой ситуации сможет заявить вычет по приобретенным товарам только в апреле (только после того, как к нему перейдет право собственности на продукцию).



Информация о стоимости отгруженной в январе продукции и начисленной сумме НДС отражается организацией А в Декларации по НДС за I квартал (в п. 1 разд. 3).

В апреле (в момент перехода права собственности на продукцию к покупателю) налоговая база по НДС повторно не определяется. Поэтому в книге продаж во II квартале никаких записей в связи с данной операцией производить не нужно. В Декларации по НДС за II квартал сумма НДС со стоимости реализованной продукции тоже не показывается.

Приведенная выше точка зрения, конечно же, не бесспорна.

Многие специалисты настаивают на том, что обязанность исчислить НДС со стоимости отгруженной продукции возникает у налогоплательщика только при условии перехода права собственности на отгруженную продукцию к покупателю.

Эта позиция основывается на том, что объектом обложения НДС являются операции по реализации товаров.

В соответствии со ст. 39 НК РФ обязательным признаком реализации для целей налогообложения является факт перехода права собственности на товары от продавца к покупателю. Нет перехода права собственности, следовательно, нет и реализации. А пока нет реализации - не возникает и объекта налогообложения.

В соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Соответственно, налоговая база не может возникнуть до момента возникновения объекта налогообложения.

На этом основании и делается вывод о том, что налоговая база по НДС при реализации товаров не может возникнуть до момента перехода права собственности на эти товары от продавца к покупателю.

Арбитражная практика по этому вопросу еще не сформировалась. Поэтому налогоплательщикам самостоятельно придется решать, какой позиции придерживаться. При этом нужно учитывать, что налоговые органы однозначно настаивают на необходимости уплаты НДС по факту отгрузки, независимо от факта перехода права собственности на товары.

Удастся ли доказать обратное в суде? Гарантий нет никаких. Нам известны примеры, когда судьи поддерживали именно позицию налоговиков. Так судьи ФАС Московского округа, прочитав ст. 167 НК РФ, согласились с тем, что учетная политика по отгрузке <\*> подразумевает необходимость уплаты НДС в момент физической отгрузки товаров, независимо от момента перехода права собственности (Постановление от 01.06.2006 N КА-А40/4678-06).

-----  
<\*> Спорные отношения возникли еще в 2005 г. в период действия старой редакции ст. 167 НК РФ, предоставлявшей возможность выбора учетной политики: по отгрузке или по оплате.

\* \* \*

Много вопросов вызывает порядок уплаты НДС комитентами, реализующими свои товары по договору комиссии через посредника (комиссионера).

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! В какой момент комитент должен уплатить в бюджет НДС со стоимости реализуемых им товаров: в момент передачи товаров комиссионеру или же все-таки в момент отгрузки товаров в адрес конечного покупателя?

Логичным выглядит ответ - в момент отгрузки товаров покупателю. Ведь для того, чтобы возникла налоговая база по НДС, недостаточно лишь одного факта отгрузки товаров. Важно, чтобы выполнялось второе условие - отгрузка должна осуществляться в адрес покупателя. Ведь если, например, налогоплательщик будет отгружать свою продукцию с одного своего склада на другой, то ни о каком НДС речи не идет, поскольку очевидно, что отгрузка в этом случае никак не связана с реализацией товаров. Такая же логика должна действовать и в отношении договора комиссии. Поскольку отгрузка товара в адрес комиссионера не связана с реализацией (комитент комиссионеру ничего не продает), то НДС в момент такой отгрузки начислять не нужно (эта операция вообще не является объектом обложения НДС по ст. 146 НК РФ).

Момент отгрузки товаров в рамках договора комиссии должен определяться по дате отгрузки товаров в адрес конечных покупателей. При этом не важно, кто осуществил отгрузку - сам комитент или его комиссионер. В любом случае в том периоде, когда была осуществлена отгрузка, комитент обязан начислить НДС на полную стоимость отгруженных товаров.

Отрадно, что эта логика нашла понимание и в Минфине России (см. Письмо от 03.03.2006 N 03-04-11/36).

В то же время комитентам нужно обратить внимание на то, как налоговое ведомство "видит" определение момента оплаты.

В Письме ФНС России от 28.02.2006 N MM-6-03/202@ указано, что "оплатой, частичной оплатой в счет предстоящих поставок комитентом (доверителем, принципалом) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав признается оплата, частичная оплата, полученная от покупателя комитентом (доверителем, принципалом) либо его комиссионером (поверенным, агентом) как в денежной, так и в иной форме".

Это значит, что для комитента датой получения предоплаты является не только дата поступления средств на его счет (либо в кассу), но и дата поступления средств на счет (в кассу) его комиссионера.

Если, например, комиссионер получил от покупателя предоплату 31 марта 2008 г., то он должен сообщить об этом комитенту. Комитент в свою очередь обязан включить сумму полученной комиссионером предоплаты в свою налоговую базу за I квартал и уплатить с нее НДС независимо от того, когда комиссионер реально перечислит эту сумму комитенту.

\* \* \*

В тех случаях, когда товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача в целях исчисления НДС приравнивается к отгрузке (п. 3 ст. 167 НК РФ). Приведенная ситуация может иметь место, например, при реализации товаров транзитом (без оприходования на склад налогоплательщика) или при реализации недвижимого имущества.

Датой отгрузки в этом случае признается дата передачи права собственности, указанная в документе, подтверждающем передачу права собственности (см. Письмо ФНС России от 28.02.2006 N MM-6-03/202@).

При реализации недвижимого имущества следует учитывать, что п. 1 ст. 551 ГК РФ предусмотрена государственная регистрация перехода права собственности на недвижимость <\*> к покупателю по договору продажи недвижимости.

-----  
<\*> К недвижимости относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения. К недвижимости относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимости может быть отнесено и иное имущество (п. 1 ст. 130 ГК РФ).

Поэтому выручка от реализации недвижимости отражается в бухгалтерском учете в том периоде, когда произошла государственная регистрация перехода права собственности. И именно в этом периоде в соответствии с п. 3 ст. 167 НК РФ возникает обязанность по уплате НДС со стоимости реализованной недвижимости.

## **Глава 8. УЧЕТ "ВХОДНОГО" НДС. НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ**

Общая сумма НДС, исчисленная налогоплательщиком к уплате в бюджет, уменьшается на следующие суммы НДС, принимаемые к вычету (возмещению):

1) суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав (п. 2 ст. 171 НК РФ) - так называемый "входной" НДС;

2) суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории (п. 2 ст. 171 НК РФ);

3) суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления (п. 2 ст. 171 НК РФ);

4) суммы НДС, уплаченные в бюджет покупателями - налоговыми агентами (п. 3 ст. 171 НК РФ). Подробно все вопросы, связанные с применением налоговых вычетов налогоплательщиками, исполняющими обязанности налоговых агентов, рассмотрены в гл. 2;

5) суммы НДС, уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, а также при выполнении работ (оказании услуг), в случае возврата товаров продавцу или отказа от этих товаров (работ, услуг) (п. 5 ст. 171 НК РФ);

6) суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) (п. п. 5 и 8 ст. 171 НК РФ);

7) суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления (п. 6 ст. 171 НК РФ). Подробно порядок использования вычетов при строительстве для собственного потребления рассмотрен в подразд. 6.3;

8) суммы НДС, предъявленные подрядными организациями при проведении капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств (п. 6 ст. 171 НК РФ);

9) суммы НДС, которые были восстановлены акционером (участником) при передаче имущества в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) (п. 11 ст. 171 НК РФ). Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 329.

#### 8.1. Условия для вычета "входного" НДС

С 1 января 2006 г. сумму "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам можно предъявить к вычету при выполнении трех условий:

1) товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС;

2) товары (работы, услуги), имущественные права приняты к учету;

3) имеется должным образом оформленный счет-фактура поставщика, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой.

Обратите внимание! До 1 января 2006 г. для вычета "входного" НДС необходимо было выполнение еще одного условия - вычет был возможен только после оплаты приобретенных товаров (работ, услуг) поставщику. После 1 января 2006 г. факт оплаты в общем случае уже не является необходимым условием для вычета.

В настоящее время уплата НДС является обязательным условием для вычета в следующих ситуациях:

1) ввоз товаров на территорию РФ. Вычет сумм НДС, уплачиваемых при ввозе товаров на территорию РФ, возможен только в размере фактически уплаченных сумм;

2) вычет НДС налоговыми агентами. Суммы НДС, удержанные налоговыми агентами, принимаются к вычету только после того, как налоговый агент фактически уплатит их в бюджет;

3) приобретение товаров (работ, услуг) на основании товарообменных сделок и (или) сделок, расчеты по которым осуществляются ценными бумагами либо путем зачета взаимных требований. В этих случаях сумма "входного" НДС может быть предъявлена к вычету, только если она оплачена поставщику безналичным путем (на основании платежного поручения на перечисление денежных средств) (см. с. 267).

Во всех остальных ситуациях "входной" НДС предъявляется к вычету, независимо от того, уплачен он поставщику или нет.

Соответственно, по товарам (работам, услугам), приобретенным после 1 января 2006 г., основным документом для получения вычета является счет-фактура.

Пример 8.1. В январе 2008 г. организации А (покупатель) и Б (поставщик) заключили договор поставки товаров на сумму 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.).

В январе организация А перечислила поставщику аванс в размере 59 000 руб. Товары были получены от поставщика в феврале.

В апреле организация А погасила задолженность перед поставщиком, перечислив ему оставшуюся сумму оплаты в размере 177 000 руб.

Организация А в феврале 2008 г. может предъявить к вычету всю сумму "входного" НДС по приобретенным товарам - все 36 000 руб., хотя оплачена к этому моменту только часть стоимости товаров.

В бухгалтерском учете организации А должны быть сделаны следующие проводки.

Январь:

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 59 000 руб. - перечислен аванс поставщику.

Февраль:

Д-т счета 41 К-т счета 60 - 200 000 руб. - отражена стоимость поступивших товаров (без НДС);

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 36 000 руб. - отражен НДС по стоимости поступивших товаров в соответствии со счетом-фактурой поставщика;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 36 000 руб. - НДС по приобретенным товарам предъявлен к вычету.

Апрель:

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 177 000 руб. - произведен окончательный расчет за приобретенные товары.

Право на вычет возникает у налогоплательщика в том налоговом периоде, когда выполняются все условия, необходимые для вычета.

Обратите внимание! Налоговые органы настаивают на том, что налогоплательщик не имеет права пользоваться вычетом в более поздние налоговые периоды. То есть вычет должен быть заявлен именно в том налоговом периоде, когда у налогоплательщика возникло право на этот вычет. Если по каким-то причинам налогоплательщик правом на вычет не воспользовался, этот вычет нельзя заявить в более поздних периодах. Нужно либо сдать уточненную декларацию за тот период, в котором возникло право на вычет, либо вообще отказаться от использования этого вычета.

Этот подход объясняется в том числе новыми правилами возмещения НДС, установленными ст. 176 НК РФ (см. подробнее с. 371).

\* \* \*

Внимание! Важная информация! Основным условием для применения налоговых вычетов в отношении сумм "входного" НДС остается факт использования приобретенных товаров (работ, услуг) для осуществления операций, облагаемых НДС.

Обратите внимание! Понятия "использование для осуществления операций, облагаемых НДС" и "включение в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль" совсем не равнозначны.

В общем случае возможность принять к вычету "входной" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) не увязывается гл. 21 НК РФ с отнесением стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) в состав расходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций.

Такое требование устанавливается Налоговым кодексом лишь в отношении нормируемых расходов, вычеты НДС по которым осуществляются только в части расходов, принимаемых к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (п. 7 ст. 171 НК РФ).

Для всех остальных расходов такого требования в гл. 21 НК РФ нет.

Поэтому суммы "входного" НДС должны приниматься к вычету, независимо от того, учитывается стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) в составе расходов для целей налогообложения прибыли или нет.

Однако на практике налоговые органы практически всегда увязывают право на вычет с тем, учитываются ли те или иные расходы при налогообложении прибыли. Если при проведении налоговой проверки налоговики не принимают какие-либо расходы в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, то автоматически не принимается к вычету и сумма "входного" НДС, относящаяся к этим расходам.

Отметим, что арбитражная практика по таким спорам противоречива.

Во многих случаях судьи признают за налогоплательщиками право на вычет НДС по товарам (работам, услугам), использованным при осуществлении облагаемой НДС деятельности, независимо от того, учитывается ли их стоимость в составе расходов в целях налогообложения прибыли (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 23.08.2007 N Ф04-5630/2007(37318-A46-37), от 11.05.2006 N Ф04-2556/2006(22219-A27-34), Центрального округа от 16.12.2004 N А36-135/2-04, Северо-Западного округа от 31.08.2004 N А56-50026/03).

Но встречаются и решения в пользу налоговых органов.

В каких ситуациях решения принимаются в пользу налоговиков?

В основном в тех случаях, когда представителям налоговых органов удается доказать, что произведенные расходы не имеют никакой связи с деятельностью налогоплательщика либо когда ставится под сомнение сам факт осуществления расходов.

Так, например, ФАС Северо-Западного округа признал, что налогоплательщик не доказал факт оказания ему маркетинговых услуг. На этом основании судьи отказали налогоплательщику в праве как учесть затраты на маркетинговые услуги в целях налогообложения прибыли, так и принять к вычету "входной" НДС по этим услугам (см. Постановление от 01.06.2006 N А05-13038/05-31).

А ФАС Волго-Вятского округа отказал налогоплательщику в праве на вычет "входного" НДС по услугам банка, оказанным по договору факторинга. Судьи пришли к выводу, что услуги экономически не обоснованны и не связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, что, в свою очередь, не позволяет налогоплательщику предъявить к вычету "входной" НДС по этим услугам (см. Постановление от 24.05.2006 N А82-16240/2005-14).

\* \* \*

В последнее время налоговые органы при проведении проверок по НДС стали уделять много внимания документам, подтверждающим факт принятия к учету приобретенных товаров (работ, услуг) (накладные, товарно-транспортные накладные, железнодорожные накладные, акты).

Чем вызван такой интерес? Логика здесь простая.

Для вычета "входного" НДС налогоплательщик должен подтвердить, что товары (работы, услуги) приняты к учету.

Подтвердить факт принятия к учету товаров можно только документами, подтверждающими факт передачи товаров покупателю либо непосредственно поставщиком, либо перевозчиком. Если такой документ заполнен неправильно (например, в нем не заполнены какие-то обязательные реквизиты) либо вообще отсутствует, то это является для налоговиков основанием, чтобы отказать налогоплательщику в вычете "входного" НДС.

Отрадно, что судьи, разрешая такие споры, подходят к вопросу оформления товаросопроводительных документов не столь формально, как налоговики (см, например, Постановления ФАС Дальневосточного округа от 09.11.2006 N Ф03-А37/06-2/3855, Восточно-Сибирского округа от 23.06.2006 N А19-42057/05-51-Ф02-2883/06-С1 и от 13.06.2006 N А19-44733/05-20-Ф02-2790/06-С1, Западно-Сибирского округа от 27.07.2006 N Ф04-5643/2005(24671-А45-29)).

Но зачем доводить дело до суда? Зная эту проблему, в момент получения товаров посмотрите, правильно ли оформлены все сопроводительные документы. При принятии результатов выполненных работ (оказанных услуг) обратите внимание на то, чтобы в акте содержалась вся необходимая информация, предусмотренная ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

Очень часто проблемы возникают в ситуациях, когда первичные документы заполнены не в рублях, а в иностранной валюте (условных единицах).

Налоговики расценивают это как нарушение установленного порядка заполнения первичных документов и на этом основании отказывают налогоплательщикам в вычете.

Этот отказ, конечно же, можно обжаловать в суде. И шансы выиграть такой спор довольно велики. Например, судьи ФАС Московского округа пришли к выводу о том, что указание в первичных документах стоимости выполненных работ в иностранной валюте (евро), а не в рублях не может являться основанием для отказа в применении налогового вычета (Постановление от 11.01.2008 N КА-А41/12903-07).

Но, опять же, зачем доводить дело до суда? Оформление первичных документов в рублях существенно снизит риски возникновения спорных ситуаций.

## 8.2. Суммы "входного" НДС, не принимаемые к вычету

Внимание! Важная информация! Если приобретенные товары (работы, услуги) не предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС, то суммы "входного" НДС по таким товарам (работам, услугам) к вычету не принимаются.

В соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ суммы "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, учитываются в их стоимости, если эти товары (работы, услуги) приобретены:

- 1) для целей осуществления операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг) (передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд), не облагаемых НДС (освобожденных от налогообложения);

- 2) для использования при осуществлении операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

- 3) для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ;

- 4) лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, либо лицами, освобожденными от обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Во всех перечисленных выше ситуациях суммы "входного" НДС не отражаются на счете 19, а учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг). Счета-фактуры, полученные от поставщиков, подшиваются в журнал учета полученных счетов-фактур без регистрации в книге покупок.

Обратите внимание! Факт использования товаров (работ, услуг) для осуществления операций, облагаемых НДС, сам по себе не является достаточным основанием для предъявления к вычету суммы "входного" НДС.

Важным условием, дающим право на вычет, является наличие счета-фактуры поставщика, оформленного в соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ.

При отсутствии счета-фактуры (либо при наличии счета-фактуры, не соответствующего требованиям ст. 169 НК РФ) налогоплательщик не имеет права на вычет суммы "входного" НДС. Однако в этом случае, в отличие от перечисленных выше ситуаций, "входной" НДС в стоимость

товаров (работ, услуг) не включается, а списывается со счета 19 в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" без уменьшения на эту сумму налоговой базы по налогу на прибыль.

Пример 8.2. Организация - плательщик НДС приобрела товары, предназначенные для перепродажи. Поставщик выставил счет-фактуру с нарушением требований, установленных ст. 169 НК РФ: в счете-фактуре указан неправильный ИНН поставщика.

В данном случае организация не имеет права предъявлять к вычету НДС по приобретенным товарам.

Что в такой ситуации делать бухгалтеру организации?

Можно обратиться к поставщику с просьбой внести в счет-фактуру соответствующие изменения. После внесения изменений бухгалтер может предъявить сумму НДС к вычету.

Если возможности связаться с поставщиком нет, бухгалтеру организации не остается ничего иного, как отнести сумму "входного" НДС на счет 91. При расчете налога на прибыль эта сумма не будет учитываться в составе расходов.

### 8.3. Применение налоговых вычетов в различных хозяйственных ситуациях

#### 8.3.1. Товарообменные сделки, взаимозачеты, расчеты ценными бумагами

С 1 января 2007 г. действует новая редакция п. 4 ст. 168 НК РФ, которая гласит следующее: "Сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг".

В новой форме Декларации по НДС, которая применяется с 2007 г., специально для отражения сумм "входного" НДС, уплаченных на основании платежного поручения при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг, в разд. 3 предусмотрены две строки - 240 (для отражения общей суммы такого "входного" НДС, предъявленного к вычету за налоговый период) и 250 (для отражения сумм НДС, предъявленных подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства).

Налоговые органы трактуют изменение, внесенное в п. 4 ст. 168 НК РФ, однозначно - с 1 января 2007 г. при осуществлении товарообменных сделок, взаимозачетов, при использовании в расчетах ценных бумаг (в т.ч. векселей) вычет "входного" НДС возможен только в том случае, если эта сумма НДС уплачена поставщику денежными средствами <\*>. Причем уплата НДС должна быть произведена в безналичном порядке.

-----  
<\*> По разъяснению Минфина России, норма п. 4 ст. 168 НК РФ не применяется в отношениях между комитентом и комиссионером, когда комиссионер удерживает свое вознаграждение из средств, подлежащих перечислению комитенту. Такую форму расчетов чиновники относят к денежным расчетам. Соответственно, вычеты в этом случае предоставляются в общем порядке (Письма Минфина России от 30.03.2007 N 03-07-11/91, от 03.04.2007 N 03-07-11/93, от 12.04.2007 N 03-07-11/104).

В противном случае вычета "входного" НДС у покупателя нет. При этом поставщик (вторая сторона) начисляет НДС на всю стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), независимо от способа уплаты НДС покупателем (даже если, например, взаимозачет произведен на всю сумму долга, включая НДС).

Однако на практике все оказалось не так просто.

Дело в том, что новая норма, обязывающая перечислять НДС отдельным платежным поручением, закреплена в ст. 168 НК РФ, которая не регулирует порядок применения вычетов. Этот порядок закреплён в ст. 172 НК РФ. А в ней есть п. 2, который регулирует порядок применения вычетов в случае товарообмена и расчета ценными бумагами.

Формулировка этого пункта в 2007 и 2008 гг. различается.

До 1 января 2008 г. в п. 2 ст. 172 НК РФ было указано, что при использовании в расчетах за товары (работы, услуги) не денежных средств, а иного имущества (включая вексель третьего лица) к вычету принимается фактически уплаченная сумма НДС, которая определяется исходя из балансовой стоимости переданного имущества.

Эта формулировка присутствовала в п. 2 ст. 172 НК РФ с незапамятных времен.

В прошлые годы, когда в общем случае НДС предъявлялся к вычету только по мере уплаты поставщикам, п. 2 ст. 172 НК РФ устанавливал особенности определения суммы вычета в том

случае, когда налогоплательщик-покупатель рассчитывался с поставщиком за приобретенные у него товары (работы, услуги) не деньгами, а иным имуществом (товарами, материалами, ценными бумагами, векселями).

В этом случае необходимо было взять балансовую стоимость имущества, переданного в обмен на приобретенные товары (работы, услуги). Исходя из величины балансовой стоимости переданного имущества, нужно было определить предельную сумму НДС, которую можно принять к вычету. Эта сумма НДС исчислялась с применением расчетной ставки 18/118 (либо 10/110) (Письмо ФНС России от 11.02.2005 N 03-1-02/194/8@).

Исчисленную таким образом предельную сумму НДС нужно было сравнить с той суммой, которая указана в счете-фактуре поставщика. К вычету следовало принимать меньшую из этих двух величин (Письмо Минфина России от 15.10.2004 N 03-04-11/167).

С 1 января 2007 г. законодатели решили поменять порядок применения вычетов при расчетах без использования денежных средств и внесли соответствующую поправку в п. 4 ст. 168 НК РФ, закрепив там норму о необходимости уплаты НДС отдельным платежным поручением.

Но, внося изменения в п. 4 ст. 168 НК РФ, законодатели, видимо, просто забыли про п. 2 ст. 172 НК РФ. И в этот пункт никаких изменений никто не внес. Что получилось в итоге?

При осуществлении товарообменных операций и расчетов ценными бумагами законопослушный налогоплательщик обязан перечислить сумму НДС, предъявленную ему поставщиком, отдельным платежным поручением на счет поставщика. Этого требует п. 4 ст. 168 НК РФ. Но при определении суммы НДС, которую можно предъявить к вычету, этот налогоплательщик обязан руководствоваться уже другой нормой - п. 2 ст. 172 и определять сумму вычета исходя из балансовой стоимости переданного имущества (в т.ч. векселя третьего лица). Именно такой подход изложен в Письме Минфина России от 07.03.2007 N 03-07-15/31.

Покажем порядок применения этого подхода на конкретном примере.

Пример 8.3. Организация А приобрела у организации Б компьютеры на сумму 236 000 руб. (в т.ч. НДС - 36 000 руб.). Компьютеры были получены по накладной в феврале 2007 г. В оплату за компьютеры в марте 2007 г. организация А передала организации Б банковский вексель номиналом 210 000 руб. Кроме того, в марте же организация А перечислила на р/с организации Б сумму НДС в размере 36 000 руб.

Для определения суммы НДС, которую организация А может заявить к вычету, нам нужна балансовая стоимость переданного в оплату компьютеров векселя.

Предположим, что балансовая стоимость переданного векселя - 180 000 руб.

Тогда организация А имеет право заявить к вычету сумму НДС по приобретенным компьютерам в размере 27 458 руб. ( $180\,000 : 1,18 \times 0,18$ ). Оставшаяся на счете 19 сумма НДС в размере 8542 руб. ( $36\,000 \text{ руб.} - 27\,458 \text{ руб.}$ ) относится в состав прочих расходов (дебет счета 91 <\*>).

-----  
<\*> Часть "входного" НДС, отраженная в бухгалтерском учете по дебету счета 91, для целей налогообложения прибыли, в составе расходов не учитывается (Письмо Минфина России от 15.10.2004 N 03-04-11/167).

В тех же условиях предположим, что балансовая стоимость векселя - 250 000 руб. В этом случае сумма НДС, исчисленная исходя из балансовой стоимости векселя, составляет 38 136 руб. ( $250\,000 : 1,18 \times 0,18$ ). Эта сумма превышает сумму НДС, указанную в счете-фактуре поставщика и перечисленную ему отдельным платежным поручением. Поэтому к вычету у организации А принимается та сумма НДС, которая указана в счете-фактуре, - 36 000 руб.

А что получилось со взаимозачетами <\*>?

-----  
<\*> Порядок проведения взаимозачетов установлен ст. 410 ГК РФ, согласно которой зачет является одним из способов прекращения встречных обязательств сторон. При проведении зачета взаимных требований между двумя организациями (предпринимателями) погашаются обязательства по двум (или более) самостоятельным договорам. Даты заключения этих договоров могут быть различными. Кроме того, в этих договорах могут содержаться различные суммы, условия оплаты и сроки исполнения обязательств.

Гражданское законодательство не содержит никаких специальных требований к порядку документального оформления взаимозачета. Соответственно, стороны имеют право составить документ, подтверждающий проведение зачета взаимных требований, в любой форме с соблюдением требований, предъявляемых к первичным учетным документам п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете. Чаще всего на практике проведение взаимозачета оформляется дополнительным соглашением о проведении зачета к основным договорам, которое подписывается обеими сторонами.

В принципе гражданское законодательство предусматривает возможность проведения зачета взаимных требований в одностороннем порядке (без обязательного согласия второй стороны), соответственно, документом, подтверждающим факт проведения зачета, может служить, например, письмо в адрес контрагента, подписанное руководителем предприятия, о факте проведения зачета взаимных требований.

Документ о проведении зачета взаимных требований служит основанием для отражения соответствующей операции на счетах бухгалтерского учета. Проведение взаимозачета отражается в учете проводкой: Д-т счета 60 (76) К-т счета 62 (76), которая делается на сумму зачета.

В 2007 г. чиновники (см. Письма Минфина России от 07.03.2007 N 03-07-15/31, от 23.03.2007 N 07-05-06/75, от 24.05.2007 N 03-07-11/139) озвучивали следующий подход.

Никаких особых правил применения вычетов при проведении взаимозачета в ст. 172 НК РФ нет. Пункт 2 ст. 172 НК РФ на взаимозачеты не распространяется. Поэтому вычет при зачете взаимных требований производится в общем порядке - в том периоде, когда соответствующие товары (работы, услуги) приняты к учету (при наличии должным образом оформленного счета-фактуры поставщика).

В то же время для вычета НДС обязательным условием является уплата НДС отдельным платежным поручением. Поэтому, если при проведении зачета НДС будет уплачен так, как этого требует п. 4 ст. 168 НК РФ, вычет, заявленный в том периоде, когда приобретенные товары (работы, услуги) были приняты к учету, переносить на более поздний период (тогда, когда был проведен зачет) не нужно. Если же при проведении зачета НДС поставщику не уплачен, то сумма НДС, ранее заявленная к вычету, должна быть восстановлена в том периоде, когда был проведен взаимозачет.

Пример 8.4. Организация А по договору поставки приобрела у организации Б товары на сумму 590 000 руб. (в т.ч. НДС - 90 000 руб.). Товар был получен организацией А и принят к учету в феврале 2007 г. Соответственно, в феврале организация А на основании счета-фактуры, полученного от организации Б, поставила к вычету сумму НДС по приобретенным товарам (90 000 руб.).

В сентябре 2007 г. организации А и Б провели сверку взаиморасчетов и выяснилось, что организация Б имеет перед организацией А непогашенную задолженность в размере 700 000 руб. На этом основании стороны договорились погасить взаимные задолженности в размере 590 000 руб. путем проведения зачета.

В октябре 2007 г. был подписан акт о зачете взаимных требований.

Вариант 1.

В акте зафиксировано, что стороны, руководствуясь п. 4 ст. 168 НК РФ, договорились о том, что взаимные задолженности в размере 500 000 руб. (без НДС) подлежат зачету, а суммы НДС в размере 90 000 руб. подлежат перечислению в безналичном порядке на р/с сторон.

В октябре же организация А перечислила на р/с организации Б сумму НДС в размере 90 000 руб.

В этом случае вычет НДС по приобретенным товарам в сумме 90 000 руб., заявленный в Декларации по НДС за февраль, никуда переносить не надо. Он остается в том периоде, когда был заявлен первоначально.

Вариант 2.

В акте зафиксировано, что стороны договорились о зачете взаимных задолженностей в размере 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.).

В этом случае организация А должна в октябре восстановить сумму НДС в размере 90 000 руб., которая была заявлена к вычету в феврале. Восстановленная сумма отражается в книге продаж организации А за октябрь 2007 г. и включается в Декларацию по НДС за октябрь 2007 г. (строка 190 разд. 3).

Внимание! Важная информация! В 2008 г. порядок применения вычетов при неденежных расчетах снова изменился.

С 1 января 2008 г. вступили в силу изменения, внесенные в п. 2 ст. 172 НК РФ Федеральным законом от 04.11.2007 N 255-ФЗ.

Согласно внесенным изменениям при использовании в расчетах за товары (работы, услуги) не денежных средств, а иного имущества (включая вексель третьего лица) к вычету принимается фактически уплаченная сумма НДС в случаях и в порядке, которые предусмотрены п. 4 ст. 168 НК РФ.

Таким образом, с 1 января 2008 г. при товарообмене и расчетах ценными бумагами к вычету принимается именно та сумма НДС, которая перечислена поставщику отдельным платежным поручением. А балансовая стоимость переданного имущества на сумму вычета уже не влияет.



Так, если предположить, что ситуация, рассмотренная в примере 8.3 (с. 269), имела место в 2008 г., покупатель (организация А) в марте имеет право заявить к вычету ту сумму НДС, которая была перечислена поставщику, - 36 000 руб.

Казалось бы, внесенное изменение никак не должно было затронуть порядок получения вычетов при взаимозачете. Ведь представители Минфина России в 2007 г. согласились с тем, что п. 2 ст. 172 НК РФ на взаимозачеты не распространяется.

Однако в 2008 г. мнение чиновников изменилось. Теперь они считают, что при проведении зачетов взаимных требований вычетам подлежат суммы НДС, фактически уплаченные поставщикам на основании отдельного платежного поручения. При этом вычет возможен только в том налоговом периоде, в котором сумма НДС перечислена поставщику. Наличие платежного поручения на перечисление суммы НДС является обязательным условием для вычета НДС (Письмо Минфина России от 18.01.2008 N 03-07-15/05).

Из этого Письма следует однозначный вывод: если сумма НДС была заявлена к вычету в момент принятия к учету товаров (работ, услуг), то в момент проведения зачета ее нужно восстановить "задним числом", т.е. в том налоговом периоде, когда был заявлен вычет. Поставить к вычету эту сумму НДС можно только в том периоде, когда она будет перечислена отдельным платежным поручением на счет поставщика.

Пример 8.5. Организация А по договору поставки приобрела у организации Б товары на сумму 590 000 руб. (в т.ч. НДС - 90 000 руб.). Товар был получен организацией А и принят к учету в феврале 2008 г. Соответственно, в феврале организация А на основании счета-фактуры, полученного от организации Б, поставила к вычету сумму НДС по приобретенным товарам (90 000 руб.).

В апреле 2008 г. организации А и Б провели сверку взаиморасчетов, и выяснилось, что организация Б имеет перед организацией А непогашенную задолженность в размере 700 000 руб. На этом основании стороны договорились погасить взаимные задолженности в размере 590 000 руб. путем проведения зачета.

В апреле 2008 г. был подписан акт о зачете взаимных требований.

В акте зафиксировано, что стороны, руководствуясь п. 4 ст. 168 НК РФ, договорились о том, что взаимные задолженности в размере 500 000 руб. (без НДС) подлежат зачету, а суммы НДС в размере 90 000 руб. подлежат перечислению в безналичном порядке на р/с сторон. В мае организация А перечислила на р/с организации Б сумму НДС в размере 90 000 руб.

В этом случае, руководствуясь позицией Минфина России, организация А в апреле должна внести исправления в книгу покупок за I квартал 2008 г., убрав из нее счет-фактуру на приобретенные товары <\*>, и сдать уточненную Декларацию по НДС за I квартал 2008 г., уменьшив в ней сумму вычетов на 90 000 руб.

-----  
<\*> Исправления в книгу покупок вносятся путем оформления дополнительного листа к книге покупок (см. с. 373).

Счет-фактуру на приобретенные товары надо зарегистрировать в книге покупок за II квартал и отразить вычет в размере 90 000 руб. в Декларации по НДС за II квартал по строке 220 (в составе общей суммы вычетов) с расшифровкой по строке 240.

Итак, если вы не готовы к спору с налоговыми органами, то при проведении взаимозачетов нужно поступать следующим образом.

Если в момент приобретения товаров (работ, услуг) вы знаете, что оплата за них будет произведена путем зачета, то в момент принятия к учету товаров (работ, услуг) вычет заявлять не нужно. Сумму "входного" НДС нужно отразить на счете 19, счет-фактуру поставщика подшить в журнал учета полученных счетов-фактур без регистрации в книге покупок. В том периоде, когда сумма НДС будет перечислена поставщику отдельным платежным поручением, вы регистрируете реквизиты этого счета-фактуры в своей книге покупок и перенесете НДС со счета 19 в дебет счета 68, субсчет "НДС".

Но ведь в момент приобретения товаров (работ, услуг) вы можете и не знать, что задолженность за них потом будет погашена не деньгами, а путем зачета. Соответственно, предполагая расчеты денежными средствами, вы заявите НДС к вычету в момент принятия к учету товаров (работ, услуг). В такой ситуации после проведения зачета вам придется восстановить сумму НДС, ранее заявленную к вычету, так, как это показано выше в примере 8.5. И не забудьте к моменту сдачи уточненной Декларации заплатить в бюджет недоимку и пени (пп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ).

Отметим, что с позицией Минфина России, на наш взгляд, можно поспорить.

Дело в том, что вопрос о том, распространяется ли п. 2 ст. 172 НК РФ на взаимозачеты, имеет давнюю историю. Налоговики и раньше на практике пытались на основании п. 2 ст. 172 НК

РФ ограничивать сумму вычета по товарам (работам, услугам), задолженность за которые погашена путем проведения зачета взаимных требований.

Однако налогоплательщикам в большинстве случаев удавалось оспаривать этот подход в арбитражных судах. Суды, рассматривая такие споры, приходят к выводу, что в гл. 21 НК РФ нет особых правил, касающихся получения вычетов при взаимозачетах.

Например, ФАС Волго-Вятского округа принял сторону налогоплательщика, аргументировав свою позицию следующим образом. Пункт 2 ст. 172 НК РФ нельзя применять при взаимозачете однородных требований, так как при данных операциях происходит обмен правами требования, а не имуществом. Следовательно, суммы налога по товарам, работам или услугам, расчеты за которые между предприятиями происходят путем взаимозачета, нужно принимать к вычету на общих основаниях (Постановление от 14.01.2008 N А11-1733/2007-К2-24/95).

Аналогичные выводы можно найти в Постановлениях ФАС Уральского округа от 21.06.2006 N Ф09-2030/06-С2, Западно-Сибирского округа от 08.12.2004 N Ф04-7848/2004(5939-А45-34), Северо-Кавказского округа от 24.03.2004 N Ф08-1001/2004-405А, Центрального округа от 22.09.2004 N А09-2916/04-13-29.

К сожалению, учитывая приведенную выше позицию Минфина России, следование этому подходу, скорее всего, приведет организацию в суд.

Обратите внимание! Изложенные выше требования Минфина России касаются расчетов за те товары (работы, услуги), которые приняты к учету после 1 января 2007 г. (т.е. после вступления в силу поправок, внесенных в п. 4 ст. 168 НК РФ).

Если товары (работы, услуги) были приняты к учету до 1 января 2007 г., то в момент проведения зачета суммы НДС, которые были заявлены к вычету в момент принятия товаров (работ, услуг) к учету, восстанавливать не нужно (Письмо Минфина России от 18.01.2008 N 03-07-15/05).

### 8.3.2. Импорт товаров

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ суммы НДС, фактически уплаченные таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, принимаются к вычету после принятия на учет соответствующих товаров. Этот порядок относится к товарам, ввозимым на территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Ввезенные товары могут предназначаться как для дальнейшей перепродажи, так и для использования в деятельности импортера, например в качестве основных средств.

Суммы НДС, уплаченные импортером на таможне, предъявляются к вычету при выполнении следующих условий:

- 1) импортер является плательщиком НДС;
- 2) сумма НДС фактически перечислена на счет таможни;
- 3) ввезенные товары приняты к учету;
- 4) товары предназначены для использования в деятельности, облагаемой НДС.

Основанием для вычета НДС в этом случае являются таможенная декларация и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату налога. Декларация (ее копия) подшивается в журнал учета полученных счетов-фактур и регистрируется в книге покупок импортера.

В случае уплаты таможенными органами налога на добавленную стоимость комиссионером (агентом) налог принимается к вычету у комитента (принципала) после принятия на учет приобретенных товаров на основании документов, подтверждающих уплату налога комиссионером (агентом), а также таможенной декларации (ее копии) на ввозимые товары, полученной от комиссионера (агента) (Письма Минфина России от 28.08.2007 N 03-07-08/242 и от 23.03.2006 N 03-04-08/67).

Внимание! Важная информация! Суммы НДС, уплаченные таможенными органами по ввозимым товарам, принимаются к вычету в том периоде, когда ввезенные товары были приняты к учету, независимо от факта их оплаты поставщику.

Если иностранный партнер поставяет товары на безвозмездной основе (например, это могут быть образцы товаров), вычет предоставляется в общеустановленном порядке. Ведь в Налоговом кодексе нет требования о том, что ввезенные товары должны быть оплачены поставщику.

Внимание! Важная информация! Суммы НДС, уплаченные на таможне при ввозе товаров (в том числе основных средств) на таможенную территорию РФ, принимаются к вычету при условии,

что ввозимые товары (основные средства) предназначены для использования при осуществлении операций, облагаемых НДС (для дальнейшей перепродажи) (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Если ввозимые товары используются для осуществления льготированной деятельности либо для осуществления иных операций, не являющихся объектом обложения НДС, то суммы НДС, уплаченные на таможне, к вычету (возмещению) не принимаются и относятся на увеличение стоимости приобретенных товаров, включая основные средства.

\* \* \*

В течение ряда лет неурегулированным оставался вопрос о возможности вычета НДС, уплаченного на таможне при ввозе оборудования в уставный капитал организации.

Налоговые органы долгое время настаивали на том, что суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств, на таможенную территорию РФ в качестве вклада в уставный капитал, к вычету приниматься не должны.

Однако на сегодняшний день Минфин России свою позицию по этому вопросу сформулировал предельно четко. Если организация является плательщиком НДС и планирует использовать ввозимое оборудование в деятельности, облагаемой НДС, то у нее есть все основания для предъявления суммы НДС, уплаченной на таможне, к вычету.

Если ввозятся основные средства, не требующие монтажа, то вычет предоставляется после принятия их к учету на счете 01 "Основные средства".

Если ввозится оборудование, требующее монтажа, то вычет предоставляется после принятия его к учету на счете 07 "Оборудование к установке" (Письмо Минфина России от 09.10.2006 N 03-04-08/209).

\* \* \*

В соответствии с действующим таможенным законодательством для целей исчисления таможенных платежей (в том числе и НДС) таможенная стоимость товара может корректироваться в сторону увеличения (по сравнению с контрактной стоимостью, заявленной декларантом).

В этом случае суммы НДС, уплаченные таможенным органам, принимаются к вычету в полном объеме (то есть в сумме, исчисленной исходя из скорректированной стоимости) в том налоговом периоде, когда ввезенные товары приняты к учету.

Правомерность такого подхода подтверждается судебной практикой (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 18.08.2004 N A52/134/2004/2 и от 17.09.2003 N A56-14238/03, Дальневосточного округа от 30.08.2004 N Ф03-А51/04-2/2080, Западно-Сибирского округа от 23.06.2004 N Ф04/3481-1098/А45-2004).

В 2007 г. этот подход нашел поддержку и в ФНС России (Письмо от 27.06.2007 N 03-2-03/1236).

При этом совсем не важно, по какой цене в дальнейшем импортер реализовал этот товар конечным покупателям.

Налоговики зачастую настаивают на том, что цена последующей реализации ввезенного товара не может быть ниже таможенной стоимости (с учетом корректировки). Если в ходе налоговой проверки выясняется, что импортер продал товар дешевле, то производится доначисление НДС исходя из скорректированной таможенной стоимости этого товара.

Такие действия налоговых органов неправомерны.

В соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ. А ст. 40 НК РФ устанавливает, что для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Таким образом, речь о доначислении НДС может идти только тогда, когда товары реализуются по цене ниже рыночной, и только в случаях, установленных п. 2 ст. 40 НК РФ <\*>. А скорректированная таможенная стоимость, по которой товар был ввезен на территорию РФ, никакого отношения к рыночной цене не имеет. Она используется исключительно в таможенных целях.

<\*> Налоговые органы имеют право проверять соответствие фактических цен реализации уровню рыночных цен только в случаях, которые перечислены в п. 2 ст. 40 НК РФ.

Арбитражные суды при рассмотрении подобных споров придерживаются именно такой позиции (см. Постановления ФАС Дальневосточного округа от 15.11.2006 N Ф03-А51/06-2/4170, 08.11.2006 N Ф03-А51/06-2/3936 и от 11.05.2006 N Ф03-А51/06-2/1101).

\* \* \*

При импорте товаров из Республики Беларусь НДС уплачивается не на таможне, а по месту постановки на учет российских покупателей <\*>.

<\*> Порядок уплаты НДС при ввозе товаров из Республики Беларусь определен Соглашением о принципах взимания косвенных налогов, подписанным между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь (ратифицировано Федеральным законом от 28.12.2004 N 181-ФЗ). Правила, установленные Соглашением, действуют только в отношении товаров, происходящих из Республики Беларусь и из Российской Федерации. В том случае, если из Республики Беларусь импортируются товары не белорусского (не российского) происхождения, их таможенное оформление производится в общеустановленном порядке с уплатой таможенных пошлин и налогов таможенным органам (Письмо ФТС России N 01-06/45416 и ФНС России N ШТ-6-03/1244@ от 22.12.2006).

Российский покупатель обязан уплатить НДС по месту своей постановки на налоговый учет не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров.

Обратите внимание! Этот порядок не изменился и в 2008 г., когда налоговым периодом для всех налогоплательщиков стал квартал. При ввозе товаров из Республики Беларусь НДС, как и прежде, нужно уплачивать не позднее 20-го числа следующего месяца.

Налоговая база для уплаты НДС определяется на дату принятия на учет ввезенных товаров как стоимость приобретенных товаров, включая затраты на транспортировку и доставку данных товаров.

В налоговую базу включается стоимость перевозки как по территории Республики Беларусь, так и по территории Российской Федерации. При этом суммы НДС, уплаченные перевозчикам за услуги по перевозке, в налоговую базу при определении стоимости ввезенных товаров не включаются (Письма Минфина России от 01.10.2007 N 03-07-13/1-26, от 01.06.2007 N 03-07-13/1-10).

Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров, российский покупатель должен представить в налоговый орган по месту своего учета Декларацию по косвенным налогам.

Обратите внимание! Срок представления Декларации по косвенным налогам в 2008 г. не изменился. Хотя все налогоплательщики с 2008 г. сдают Декларацию по НДС раз в квартал, срок подачи Декларации по косвенным налогам остался прежним - до 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия ввезенных товаров к учету.

Декларация представляется всеми организациями и предпринимателями, ввозящими товары с территории Республики Беларусь, независимо от того, являются ли они плательщиками НДС <\*>.

<\*> Применение специальных налоговых режимов (упрощенная система, ЕНВД, ЕСХН), а также освобождение от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ не освобождает организацию (предпринимателя) от уплаты НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

Одновременно с Декларацией по косвенным налогам в налоговый орган представляются следующие документы:

- заявление о ввозе товара <\*> в трех экземплярах с указанием сведений о поставщике товара, виде договора, заключенного с поставщиком, сведений о товарах, включая их наименование, стоимость, а также расчет налоговой базы и суммы начисленного налога;
- выписка банка (ее копия), подтверждающая фактическую уплату налога по ввезенным товарам;
- договор (его копия), на основании которого товар ввозится из Республики Беларусь в Россию;
- транспортные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Республики Беларусь на территорию России;
- товаросопроводительный документ белорусских налогоплательщиков.

<\*> Приложение N 1 к Порядку заполнения Декларации по косвенным налогам.

Товаросопроводительными документами белорусского налогоплательщика являются накладные ТТН-1 и ТН-2. Если эти накладные оформлены с нарушениями, то налоговый орган может отказать в проставлении отметки на заявлении о ввозе товара, что приведет к тому, что белорусский контрагент не сможет подтвердить применение ставки 0% (Письмо УФНС России по г. Москве от 08.08.2007 N 19-11/75430).

Если ввоз товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь производится посредством пересылки международным почтовым отправлением, в качестве транспортных документов, подтверждающих перемещение товаров с территории Республики Беларусь на территорию Российской Федерации, представляются документы, применяемые при пересылке международных почтовых отправлений в рамках международного почтового обмена. В указанных документах содержатся сведения, позволяющие идентифицировать, какой товар был ввезен с территории Республики Беларусь на территорию Российской Федерации посредством его пересылки международным почтовым отправлением (Письма ФНС России от 08.08.2006 N ШТ-6-03/780@ (п. 3) и от 23.12.2005 N ШТ-6-06/1084@).

В случае перевозки товаров с территории Республики Беларусь на территорию Российской Федерации грузобагажом на железнодорожном транспорте налогоплательщик в качестве транспортного документа может представить грузобагажную квитанцию (ее копию) либо дорожную грузобагажную ведомость (ее копию).

При перевозке товаров багажом на железнодорожном транспорте в качестве транспортного документа может быть представлена багажная квитанция (ее копия). В случае отсутствия на багажной квитанции сведений о станции отправления или маршруте отправки багажа налоговый орган в ходе налоговой проверки может истребовать у налогоплательщика проездной документ (билет) пассажира, отправившего данный багаж, в котором содержатся сведения о станции отправления (Письма ФНС России от 08.08.2006 N ШТ-6-03/780@ (п. 5) и от 10.05.2006 N 03-2-03/904).

Внимание! Важная информация! Суммы НДС, уплаченные по ввезенным из Республики Беларусь товарам, подлежат вычетам в порядке, предусмотренном НК РФ.

Обратите внимание! Для вычета важен только сам факт уплаты НДС в бюджет. Наличие или отсутствие задолженности перед белорусским поставщиком на порядок применения налоговых вычетов по НДС никак не влияет (Письмо ФНС России от 31.05.2005 N ММ-6-03/450).

### 8.3.3. Осуществление транзитных операций

На практике многие торговые и снабженческо-сбытовые организации занимаются перепродажей товаров транзитом (без оприходования на свой склад).

В таких ситуациях на практике налоговые органы часто ставят под сомнение право организации на вычет "входного" НДС, обосновывая свою позицию тем, что приобретенные ценности на склад организации не поступали.

В этой связи отметим, что в соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ обязательным условием для вычета сумм НДС по приобретенным товарам является их принятие к учету, а не фактическое поступление на склад налогоплательщика (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.02.2005 N А21-5529/04-С1).

Поэтому самое главное - правильно определить момент принятия товаров к учету.

В соответствии с действующим порядком ведения бухгалтерского учета приобретенные предприятием материальные ресурсы приходятся на счета учета имущества в тот момент, когда к предприятию переходит право собственности на эти ресурсы от поставщика (продавца). Поэтому при перепродаже товаров транзитом важно правильно определить (исходя из условий конкретного договора купли-продажи) момент перехода права собственности на приобретенные товары от поставщика к перепродавцу.

Согласно ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Передачей признается факт вручения вещи приобретателю, а равно сдачи перевозчику для отправки приобретателю или сдачи в организацию связи для пересылки приобретателю вещей, отчужденных без обязательства доставки. Вещь считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица (ст. 224 ГК РФ).

Если условиями договора не предусмотрена обязанность поставщика по доставке товара до покупателя (или указанного им лица), то моментом перехода прав собственности является момент передачи товара первому перевозчику. В этом случае основанием для предъявления к вычету "входного" НДС может являться извещение поставщика о передаче товара перевозчику с приложенными к нему товарораспорядительными документами.

Если же согласно условиям договора между поставщиком и предприятием-перепродавцом поставщик обязуется поставить товар в адрес третьей организации, то права на товар переходят от поставщика к перепродавцу только после доставки товара третьей организации. В этом случае основанием для предъявления к вычету НДС может являться извещение третьей организации о получении товара.

Пример 8.6. Организация А покупает товар у предприятия Б по цене 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.) и продает его предприятию В по цене 177 000 руб. (в том числе НДС - 27 000 руб.).

В соответствии с условиями договора, заключенного между предприятиями А и Б, поставка товара осуществляется предприятием Б непосредственно в адрес предприятия В на условиях "франко-станция отправления".

Предприятие Б отгрузило товар в адрес предприятия В 31 марта. Следовательно, в соответствии с условиями договора право собственности на товары перешло к организации А в марте. Таким образом, при наличии счета-фактуры поставщика организация А может заявить вычет по этому товару в книге покупок за март (I квартал).

В бухгалтерском учете организации А (перепродавца) в марте должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т счета 41 К-т счета 60 - 100 000 руб. - оприходован приобретенный товар (на основании извещения от предприятия Б об отправке товара в адрес предприятия В);

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 18 000 руб. - отражен НДС по приобретенному товару;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 18 000 руб. - НДС по приобретенному (принятому к учету) товару предъявлен к вычету.

Пример 8.7. В условиях предыдущего примера предположим, что договором, заключенным между предприятиями А и Б, предусмотрена поставка товара предприятием Б непосредственно в адрес предприятия В на условиях "франко-станция назначения".

Предприятие Б отгрузило товар в адрес предприятия В 31 марта. Товар прибыл в адрес предприятия В 7 апреля.

В данном случае в соответствии с условиями договора право собственности на товары перешло к организации А в апреле. При наличии счета-фактуры поставщика организация А может заявить вычет по этому товару в книге покупок за апрель (II квартал).

#### 8.3.4. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет

Глава 21 НК РФ не содержит никаких особых правил, регламентирующих порядок применения налоговых вычетов при приобретении товаров (работ, услуг) за наличный расчет. В этой связи налогоплательщикам-покупателям следует в этом вопросе руководствоваться общими правилами, установленными ст. ст. 170 - 172 НК РФ.

Внимание! Важная информация! При приобретении товаров (работ, услуг) у граждан, не являющихся индивидуальными предпринимателями, сумма НДС расчетным путем не выделяется и к вычету не принимается.

Это объясняется тем, что физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, не являются плательщиками НДС.

Материальные ценности, приобретенные у физического лица, приходятся на счета учета имущества по полной стоимости, указанной в первичных документах на приобретение этих ценностей. При приобретении у физических лиц работ (услуг) стоимость этих работ (услуг) в полном объеме относится за счет соответствующих источников финансирования.

Аналогичный порядок применяется и при приобретении товаров (работ, услуг) у организаций (предпринимателей), не являющихся в соответствии с действующим законодательством плательщиками НДС (упрощенцы, плательщики ЕНВД или ЕСХН).

При приобретении товаров (работ, услуг) у организаций (предпринимателей) - плательщиков НДС вычет применяется в общеустановленном порядке, поскольку никаких особых правил в гл. 21 НК РФ для этого случая нет.

Внимание! Важная информация! Минфин России настаивает на том, что для вычета "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным за наличный расчет, у налогоплательщика должен быть счет-фактура поставщика, в котором НДС выделен отдельной суммой.

При этом в строке 5 счета-фактуры должны быть отражены реквизиты (номер и дата) кассового чека (Письмо Минфина России от 24.04.2006 N 03-04-09/07).

А вот что написано в кассовом чеке (выделен в нем НДС или нет) с 2006 г., не важно. Ведь после 1 января 2006 г. оплата товаров (работ, услуг) уже не является обязательным условием для вычета. Соответственно, не важно и то, что написано в платежных и расчетных документах.

При наличии счета-фактуры покупатель имеет право на вычет, независимо от того, как оформлен кассовый чек.

Если у покупателя нет счета-фактуры, то права на вычет НДС у него нет. По крайней мере, именно так считают налоговые органы (иную позицию нужно доказывать в суде).

В этом случае (при отсутствии счета-фактуры) порядок учета понесенных затрат во многом зависит от того, как оформлены документы, подтверждающие произведенные расходы, и в том числе кассовый чек.

Дело в том, что налоговики настаивают на том, что если сумма НДС выделена в чеке (ином документе) отдельной строкой либо в нем присутствует запись "в том числе НДС" или "включая НДС", то покупатель не имеет права относить всю сумму покупки на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль. Покупателю предлагается выделить сумму НДС из стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) расчетным путем и на расходы ее не относить. При этом в праве на вычет указанной суммы НДС налогоплательщику также отказывается (нет счета-фактуры).

То есть выделенная сумма НДС в итоге просто "теряется" (относится в дебет счета 91 и в целях налогообложения прибыли не учитывается).

Отнести всю стоимость покупки на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль (без спора с налоговым органом), можно только в одном случае: если ни в одном первичном документе, подтверждающем произведенные расходы, нет никакого упоминания об НДС.

### 8.3.5. Нормируемые расходы

Порядок применения вычетов по расходам, нормируемым для целей налогообложения прибыли, установлен в п. 7 ст. 171 НК РФ.

Внимание! Важная информация! В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ по расходам, которые в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ учитываются для целей налогообложения по нормативам, суммы НДС принимаются к вычету только в части, соответствующей указанным нормам.

Отметим, что перечень расходов, которые нормируются в соответствии с гл. 25 НК РФ, достаточно узок. К таким расходам относятся:

- расходы на командировки в части суточных и (или) полевого довольствия (пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей (пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- представительские расходы (п. 2 ст. 264 НК РФ);
- расходы на прочие виды рекламы, не поименованные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ;
- потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей (пп. 2 п. 5 ст. 254 НК РФ);
- расходы по освоению природных ресурсов (ст. 261 НК РФ);
- расходы на обязательное страхование имущества (п. 2 ст. 263 НК РФ).

#### 8.3.5.1. Командировочные расходы

Порядок вычета "входного" НДС по командировочным расходам регулируется п. 7 ст. 171 НК РФ, в котором речь идет о нормируемых расходах. Однако командировочные расходы для целей налогообложения прибыли нормируются только в части суточных, по которым никаких вычетов НДС не предоставляется.

Вычет "входного" НДС предоставляется только по расходам на проезд и на проживание, которые для целей налогообложения прибыли не нормируются (пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ). Поэтому фактически по расходам на командировки вычет "входного" НДС производится без всяких ограничений при выполнении двух условий:

- 1) командировка связана с деятельностью, облагаемой НДС;
- 2) сумма НДС выделена отдельной строкой в счете-фактуре или бланке строгой отчетности.

Бланки строгой отчетности, используемые в сфере гостиничного хозяйства (в том числе "Счет" за проживание в гостинице, форма N 3-Г по ОКУД 0790203), утверждены Приказом

Минфина России от 13.12.1993 N 121. Эти бланки строгой отчетности являются официальными государственными документами и распространяются на все организации, занимающиеся подобными видами деятельности на территории Российской Федерации (Письмо Минфина России от 13.03.2002 N 16-00-24/13) <\*>.

<\*> Обратите внимание! Бланк строгой отчетности по форме N 3-Г может применяться только до 1 июня 2008 г. (если, конечно, Правительство РФ в очередной раз не сдвинет этот срок). После этой даты счет, составленный по форме N 3-Г, уже не будет признаваться бланком строгой отчетности и, соответственно, не будет давать права на вычет НДС. К 1 июня 2008 г. Минфин России должен утвердить новые бланки строгой отчетности для сферы гостиничного хозяйства (подробнее см. с. 135).

Если сумма НДС выделена в счете гостиницы (форма N 3-Г) отдельной строкой, то эту сумму можно предъявлять к вычету. Счет-фактура в этом случае не требуется (Письма Минфина России от 21.12.2007 N 03-07-11/638 и от 25.03.2004 N 16-00-24/9).

В этой связи напомним о том, что бланки строгой отчетности в обязательном порядке должны быть выполнены типографским способом (п. 7 Положения об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утв. Постановлением Правительства РФ от 31.03.2005 N 171). Если счет, привезенный командированным работником, распечатан на принтере, то вычет НДС по такому счету может привести к спору с налоговым органом.

Если счет гостиницы, привезенный командированным работником, не является бланком строгой отчетности, то вычетом можно воспользоваться только при наличии счета-фактуры гостиницы.

Счет-фактура должен быть выставлен гостиницей на имя организации, командировавшей работника. В нем должны быть правильно указаны наименование организации, ее ИНН и КПП, а также адрес. Если счет-фактура выставлен на имя командированного работника (в графе "Покупатель" указаны Ф.И.О. работника), то вычет по такому счету-фактуре не предоставляется (Письмо Минфина России от 11.10.2004 N 03-04-11/165).

Если работник привез из командировки счет за проживание в гостинице произвольной формы и кассовый чек, то вся сумма расходов подлежит включению в состав затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! При этом проблема может возникнуть в том случае, если либо в счете, либо в чеке, либо в обоих документах отдельно выделена сумма НДС. Как в такой ситуации поступать?

В отсутствие бланка строгой отчетности и (или) счета-фактуры организация не имеет права на вычет НДС. При этом на практике налоговые органы, как правило, утверждают, что в расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли, эту сумму НДС включить тоже нельзя. Этот подход даже нашел свое отражение в официальном Письме Минфина России (Письмо от 24.04.2007 N 03-07-11/126).

Однако несколько позднее вышло еще одно Письмо Минфина России, в котором высказывается иная позиция. В нем говорится, что при налогообложении прибыли в составе расходов учитываются затраты на основании квитанций или счетов за проживание в гостинице, включая суммы налога на добавленную стоимость (Письмо Минфина России от 22.05.2007 N 03-06/1/279).

Таким образом, в настоящее время порядок учета сумм НДС при отсутствии документов, дающих право на вычет, неоднозначен. Если вы не готовы к спору с налоговым органом, вам придется "жертвовать" этими суммами НДС, относя их в состав расходов, не уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Внимание! Важная информация! Вычет НДС производится по расходам по найму жилого помещения только на территории Российской Федерации.

На практике встречаются случаи, когда, возвращаясь из командировки в государства - участники СНГ, работники представляют в бухгалтерию гостиничные счета с выделенной суммой НДС. Особенно часто это бывает при командировках в Республику Беларусь.

Бухгалтеру нужно помнить, что по расходам на проживание на территории иностранных государств (в том числе и на территории государств - участников СНГ, включая Республику Беларусь) сумма НДС к вычету не принимается, даже если она выделена в документах отдельной строкой.



Стоимость проживания (вместе с НДС) включается в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (Письма Минфина России от 09.02.2007 N 03-03-06/1/74, УФНС России по г. Москве от 03.11.2004 N 26-12/71411).

\* \* \*

Вычет НДС по расходам на проезд к месту командировки и обратно производится на основании проездных документов.

Если сумма НДС выделена в проездном документе (билете), то налогоплательщик имеет полное право предъявить ее к вычету.

Если сумма налога в билете не выделена, то выделение ее расчетным путем не производится. В этом случае вся стоимость проезда (включая предполагаемую сумму налога) списывается на расходы и учитывается при налогообложении прибыли в составе расходов на командировки.

Выделение суммы НДС из стоимости билета расчетным путем и предъявление ее к вычету однозначно приведет к спору с налоговым органом, который придется решать в суде. Шансы выиграть такой спор в суде довольно велики (см. Постановления ФАС Московского округа от 25.07.2006 N КА-А41/6528-06, Западно-Сибирского округа от 29.05.2006 N Ф04-3158/2006(23240-A75-40)), но не стопроцентны (см. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 09.06.2006 N А29-13221/2005а).

Если организация покупает билеты по безналичному расчету, то, скорее всего, она получает от агентства счет-фактуру на стоимость купленных билетов.

Наличие счета-фактуры дает право на вычет, независимо от того, выделен НДС в бланке билета или нет. Однако вычет будет возможен только после того, как командированный работник использует приобретенный билет (т.е. только в том периоде, когда работник вернется из командировки и сдаст авансовый отчет с приложенным к нему бланком использованного билета).

#### 8.3.5.2. Расходы на рекламу

Расходы на рекламу, не перечисленные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ, принимаются в целях налогообложения прибыли в размере, не превышающем 1% выручки.

В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ "входной" НДС по расходам, нормируемым в целях налогообложения прибыли, подлежит вычету в размере, соответствующем этим нормам.

Применительно к расходам на рекламу это правило выглядит следующим образом.

Пример 8.8. Организация оплатила услуги почты по безадресной рассылке рекламных каталогов в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Такие расходы подлежат нормированию - принимаются в целях налогообложения прибыли в пределах 1% суммы выручки. Предположим, что величина выручки без НДС составила - 1 000 000 руб. Соответственно, предельная сумма расходов на рекламу, включаемая в расходы в целях налогообложения прибыли, - 10 000 руб. (1 000 000 руб. x 0,01).

Сумма НДС, приходящая на рекламные расходы в пределах нормы, - 1800 руб. (10 000 руб. x 0,18). Эта сумма принимается к вычету. Оставшийся НДС по сверхнормативным рекламным расходам в сумме 16 200 руб. (18 000 руб. - 1800 руб.) к вычету не принимается и в расходах при исчислении налога на прибыль не учитывается.

На практике, как водится, все оказывается не так просто, как в теории. Проблема заключается в следующем. Налоговым периодом по НДС является квартал. А налоговым периодом по налогу на прибыль является год.

И вполне возможна такая ситуация. В I квартале организация несет рекламные расходы, которые не укладываются в норматив. Соответственно, часть НДС в I квартале принимается к вычету, а часть - нет. Затем до конца года рекламных расходов больше нет. За счет того, что показатель выручки за год вырос, вся сумма рекламных расходов, произведенных в I квартале, по итогам года уложилась в норматив.

Возникает вопрос: может ли организация во II, III и IV кварталах предъявить к вычету НДС, который был "сверхнормативным" в I квартале, но перестал быть таковым в следующих кварталах?

Минфин России, как и следовало ожидать, дает на этот вопрос отрицательный ответ (Письмо Минфина России от 11.11.2004 N 03-04-11/201).

Пример 8.9. В январе 2008 г. организация оплатила услуги почты по безадресной рассылке рекламных каталогов в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Такие расходы

подлежат нормированию - принимаются в целях налогообложения прибыли в пределах 1% суммы выручки.

Предположим, что величина выручки без НДС за I квартал - 7 000 000 руб. Соответственно, предельная сумма расходов на рекламу, включаемая в расходы в целях налогообложения прибыли, - 70 000 руб. (7 000 000 руб.  $\times$  0,01).

Сумма НДС, приходящаяся на рекламные расходы в пределах нормы, - 12 600 руб. (70 000 руб.  $\times$  0,18). Эта сумма в I квартале принимается к вычету. Оставшийся НДС по сверхнормативным рекламным расходам в сумме 5400 руб. (18 000 руб. - 12 600 руб.) к вычету в I квартале не принимается.

Величина выручки (без НДС) за январь - июнь 2008 г. - 12 000 000 руб. Рекламных расходов во II квартале у организации не было. Предельная сумма расходов на рекламу нарастающим итогом с начала года - 120 000 руб., т.е. вся стоимость рассылки учитывается в целях налогообложения прибыли в полном объеме. Однако организация не имеет права при расчете НДС за II квартал включить в состав вычетов сумму НДС в размере 5400 руб., не предъявленную к вычету в I квартале.

Руководствуясь позицией Минфина России, в бухгалтерском учете организации должны быть сделаны следующие проводки.

Январь:

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 118 000 руб. - перечислен аванс почте;

Д-т счета 26 (44) К-т счета 60 - 100 000 руб. - на основании акта и документов, подтверждающих выполнение рассылки, признана сумма расходов на рекламу;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 18 000 руб. - отражен "входной" НДС по расходам на рекламу.

Март:

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 12 600 руб. - НДС по расходам на рекламу в пределах норматива предъявлен к вычету;

Д-т счета 91 К-т счета 19 - 5400 руб. - НДС по сверхнормативным расходам на рекламу включен в состав прочих расходов. В целях налогообложения прибыли эта сумма в расходах не учитывается.

Насколько справедлива позиция Минфина России? На наш взгляд, она весьма спорна.

По нашему мнению, налогоплательщики в соответствии с нормами гл. 21 НК РФ имеют право в течение года "довключать" в состав вычетов суммы НДС по расходам на рекламу, которые по мере увеличения размера выручки укладываются в норматив, признаваемый в целях налогообложения прибыли.

Однако нужно иметь в виду, что такие действия могут привести к спору с налоговой инспекцией.

#### 8.3.6. Оплата услуг вневедомственной охраны

Если вы пользуетесь услугами вневедомственной охраны, обратите внимание на то, включает стоимость этих услуг НДС или нет. Если вам выставляют счета-фактуры с выделенным НДС, имейте в виду, что налоговые органы при проведении проверок отказывают налогоплательщикам в праве на вычет "входного" НДС по расходам на оплату услуг вневедомственной охраны.

Действия налоговых органов обосновываются выводами, сделанными Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 25.11.2003 N 10500/03.

Высший Арбитражный Суд РФ пришел к выводу о том, что услуги вневедомственной охраны подпадают под действие пп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ (см. подробнее с. 85) и, следовательно, не облагаются НДС.

Налоговое ведомство согласилось с позицией Президиума ВАС РФ и признало, что услуги вневедомственной охраны НДС облагаться не должны.

Однако, признав этот факт, МНС России издало Письмо (Письмо МНС России от 29.06.2004 N 03-1-08/1462/17@), в котором указало, что если подразделение вневедомственной охраны выставляет своим покупателям счета-фактуры с НДС, то этот НДС должен быть уплачен в бюджет в полном объеме на основании п. 5 ст. 173 НК РФ. При этом у покупателей указанные суммы НДС к вычету приниматься не должны.

Именно такой позиции и придерживаются налоговики, проводя проверки налогоплательщиков по НДС.

Что можно противопоставить претензиям налоговых органов?

На наш взгляд, нужно исходить из того, что покупатель, получивший счет-фактуру с выделенным НДС, не обязан проверять, какой налоговый режим использует продавец, является он плательщиком НДС или нет. Наличие счета-фактуры, соответствующего требованиям ст. 169

НК РФ, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой, является достаточным основанием для вычета НДС (при выполнении остальных условий, установленных ст. ст. 170 - 172 НК РФ).

На это указывают и суды, рассматривающие подобные споры (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 16.03.2007 N А82-16032/2005-15, Восточно-Сибирского округа от 16.04.2007 N А33-8921/06-Ф02-1794/07, Дальневосточного округа от 13.12.2006 N Ф03-А51/06-2/4323, Западно-Сибирского округа от 20.06.2007 N Ф04-4050/2007(35456-А45-40), Московского округа от 14.11.2007 N КА-А40/11713-07, Центрального округа от 20.09.2007 N А48-4645/06-18).

### 8.3.7. Расходы, возмещаемые сверх арендной платы

В 2006 г. особую актуальность приобрел вопрос о правомерности вычета НДС по коммунальным услугам при аренде имущества.

В принципе при аренде для арендатора возможны три варианта оплаты коммунальных услуг:

1) арендатор самостоятельно заключает договоры с поставщиками коммунальных услуг;

2) стоимость коммунальных услуг включается в арендную плату;

3) стоимость коммунальных услуг возмещается арендатором арендодателю сверх арендной платы.

Первые два варианта никаких "подводных камней" не содержат. При наличии должным образом оформленных счетов-фактур арендатор имеет право на вычет "входного" НДС.

Третий же вариант с 2006 г. стал для арендаторов очень невыгодным.

И все "благодаря" Письму Минфина России от 03.03.2006 N 03-04-15/52, в котором высказана позиция этого ведомства относительно возможности использования вычета в отношении сумм НДС, уплаченных арендатором арендодателю в составе суммы компенсации расходов последнего по оплате потребленной арендатором электроэнергии.

Минфин России считает, что у арендатора нет права на вычет НДС, уплаченного арендодателю в составе суммы компенсации стоимости коммунальных услуг.

В упомянутом Письме приводится следующее обоснование.

Для арендодателя, не являющегося энергоснабжающей организацией, операции по поставке (отпуску) электроэнергии, осуществляемые в рамках договора аренды, не являются операциями по реализации товаров и, как следствие, не являются объектом обложения НДС. Поэтому арендодатель не имеет права выставлять арендатору счета-фактуры по электроэнергии, потребленной арендатором. И далее следует вывод: "Учитывая, что арендатор компенсирует расходы арендодателя на оплату электроэнергии и поэтому не имеет счета-фактуры по потребленной им электроэнергии, права на вычет налога на добавленную стоимость, перечисленного арендатором арендодателю в составе суммы компенсации, у арендатора не возникает".

После появления этого Письма у налогоплательщиков - арендаторов начались проблемы с получением вычетов. Налоговые органы на местах, руководствуясь этим Письмом, перестали принимать к вычету суммы НДС на основании счетов-фактур на стоимость коммунальных услуг, выставленных арендодателями <\*>.

<\*> Не очень понятно, почему рассматриваемая проблема возникла только в марте 2006 г. Ведь существуют и более ранние письма Минфина России, где высказана та же самая позиция, причем в отношении любых коммунальных услуг (а не только электроснабжение), а также стоимости телефонных переговоров (см., например, Письмо ФНС России от 29.12.2005 N 03-4-03/2299/28@).

С другой стороны, такая категоричность Минфина России в отношении арендодателя и коммунальных услуг вызывает удивление. Ведь есть и другие ситуации, когда организация выставляет контрагентам счета-фактуры на стоимость работ (услуг), которые ею не реализуются. Яркий пример - отношения между заказчиком-застройщиком и инвесторами, которые перечисляют ему деньги на финансирование строительства. Здесь Минфин России, почему-то, не видит никаких препятствий к тому, чтобы заказчик-застройщик выписывал инвесторам сводные счета-фактуры на стоимость подрядных работ, выполненных сторонними подрядчиками, на основании счетов-фактур, полученных им от этих подрядчиков. При этом, по мнению Минфина России, инвестор имеет полное право пользоваться вычетами в части сумм НДС, указанных в счетах-фактурах, полученных от заказчика-застройщика (Письмо Минфина России от 24.05.2006 N 03-04-10/07).

В 2007 г. Минфин России еще раз подтвердил неизменность своей позиции, выпустив новое Письмо, в котором содержатся аналогичные выводы в отношении сумм НДС по коммунальным услугам, услугам связи, услугам по уборке и охране помещений, стоимость которых возмещается арендатором арендодателю сверх арендной платы (Письмо Минфина России от 24.03.2007 N 03-07-15/39).

Таким образом, на сегодняшний день у арендаторов <\*> практически нет шансов получить вычет НДС <\*\*\*> в части затрат, возмещенных арендодателю сверх сумм арендной платы, поскольку Федеральная налоговая служба довела позицию Минфина России до всех нижестоящих налоговых органов "для сведения и использования в работе" (Письмо ФНС России от 23.04.2007 N ШТ-6-03/340@). И, конечно же, налоговые органы на местах активно используют подход Минфина России в текущей работе (см., например, Письмо УФНС России по г. Москве от 16.07.2007 N 19-11/067415).

-----  
<\*> Отметим, что запрет на вычет НДС Минфин России распространяет не только на отношения "арендатор - арендодатель", но и на любые иные аналогичные ситуации, когда одна организация несет расходы в пользу другой организации и затем получает от последней средства в возмещение понесенных расходов. В частности, в Письме Минфина России от 17.07.2007 N 03-03-06/4/95 рассмотрена ситуация, когда организация имеет на балансе очистные сооружения, которые эксплуатируются другой организацией. Коммунальные платежи по этим сооружениям оплачивает балансодержатель, а эксплуатирующая организация возмещает ему фактически понесенные расходы. Минфин России считает, что балансодержатель не имеет права выставять эксплуатирующей организации счета-фактуры на стоимость коммунальных услуг. Соответственно, у эксплуатирующей организации нет права на вычет НДС по коммунальным услугам, возмещенным балансодержателю.

<\*\*\*> Имейте в виду, что суммы НДС, уплаченные арендатором арендодателю в возмещение затрат на коммунальные и иные услуги, в расходы по налогу на прибыль включить тоже не получится. Эти суммы, во избежание спора с налоговиками, следует списывать за счет собственных средств (Письмо Минфина России от 27.12.2007 N 03-03-06/1/895).

Арбитражная практика по этому вопросу уже начала складываться, но она, к сожалению, не однозначна.

Есть решения в пользу налогоплательщиков-арендаторов (см. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 10.12.2007 N A28-4636/2007-149/23).

Но есть и противоположные решения, поддерживающие точку зрения налоговых органов. В частности, такое решение принял ФАС Центрального округа в Постановлении от 10.10.2007 N A36-2553/2006. Причем правомерность этого решения подтверждена Высшим Арбитражным Судом РФ, который не нашел оснований для его пересмотра (Определение ВАС РФ от 29.01.2008 N 18186/07).

Решение в поддержку налоговых органов принял и ФАС Западно-Сибирского округа (см. Постановление от 21.01.2008 N Ф04-163/2008(568-A46-41)).

Как можно избежать спора с налоговиками?

На сегодня рецептов для арендатора - всего два.

Первый - заключить договоры на коммунальные услуги непосредственно с поставщиками этих услуг. В этом случае арендатор пользуется вычетами на основании счетов-фактур, получаемых им непосредственно от организаций - поставщиков коммунальных услуг.

Второй - включить стоимость коммунальных услуг в арендную плату. Как правило, это делается путем установления арендной платы, состоящей из двух частей - постоянной и переменной. При этом переменная часть арендной платы эквивалентна сумме коммунальных платежей, потребляемых арендатором. При таком варианте арендодатель выставляет арендатору счета-фактуры на всю сумму арендной платы (как постоянную, так и переменную часть), а арендатор ставит к вычету всю сумму НДС, указанную в счете-фактуре арендодателя (в том числе и в части, приходящейся на переменную часть). Правомерность таких действий подтверждена Письмом Минфина России от 19.09.2006 N 03-06-01-04/175.

Есть и арбитражная практика, подтверждающая правомерность таких действий (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 21.01.2008 N Ф09-11295/07-C2).

Все остальные варианты взаимоотношений по компенсации дополнительных расходов арендодателя чреваты спорами с налоговыми органами.

### 8.3.8. Лизинговые платежи

Вопросы, связанные с порядком вычета НДС по лизинговым платежам, возникают в основном в тех случаях, когда договор лизинга предусматривает переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Почему возникают вопросы?

Дело в том, что Минфин России настаивает на том, что если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, то в договоре лизинга (или в дополнительном соглашении к нему) обязательно должна быть предусмотрена выкупная цена.

При этом в течение срока договора лизинга лизингополучатель учитывает в расходах (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ), а лизингодатель в доходах суммы лизинговых платежей за вычетом выкупной цены.

Суммы, уплачиваемые в счет оплаты выкупной цены предмета лизинга до перехода права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю (реализации лизингового имущества), следует рассматривать для целей налогового учета у лизингодателя и лизингополучателя как авансовые платежи (Письма Минфина России от 15.02.2006 N 03-03-04/1/113, от 24.04.2006 N 03-03-04/1/392, от 11.05.2006 N 03-03-04/1/431, от 12.07.2006 N 03-03-04/1/576).

И только по окончании договора лизинга при переходе права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю выкупная цена формирует в налоговом учете:

у лизингополучателя - первоначальную стоимость приобретенного имущества;

у лизингодателя - доход от реализации предмета лизинга.

Как все эти требования связаны с НДС?

Лизингополучатель в течение срока договора лизинга получает от лизингодателя услугу, за которую он и уплачивает лизинговые платежи.

В соответствии со ст. 172 НК РФ для вычета "входного" НДС по товарам (работам, услугам) необходимым условием является факт принятия к учету этих товаров (работ, услуг).

Если в соответствии с требованиями Минфина России часть лизингового платежа, приходящаяся на выкупную цену, учитывается как авансовый платеж, то возникает резонный вопрос: в какой момент можно предъявить к вычету НДС, относящийся к этой части лизингового платежа?

Иначе говоря, если лизингополучатель в течение срока договора лизинга платит лизинговые платежи, включающие в себя в том числе и выкупные платежи, то может ли он ставить к вычету весь НДС, относящийся к сумме лизингового платежа? Или только часть, относящуюся к лизинговому платежу, за вычетом части, уплачиваемой в счет выкупной цены?

Как это не удивительно, Минфин России, который в отношении налога на прибыль так бескомпромиссен, в отношении НДС проявляет удивительную лояльность.

Чиновники этого ведомства считают, что (см. Письмо Минфина России от 07.07.2006 N 03-04-15/131) "устанавливать специальные порядки вычетов налога на добавленную стоимость у лизингополучателя по лизинговым платежам в зависимости от включения (невключения) в них выкупной стоимости лизингового имущества не следует по ряду причин.

Так, для принятия решения об отказе в вычете налога на добавленную стоимость в части выкупной стоимости лизингового имущества, включенной в лизинговые платежи, достаточных оснований не имеется, поскольку определение для целей вычета налога на добавленную стоимость величины выкупной стоимости, включенной в лизинговые платежи как авансового платежа по приобретаемому оборудованию, видимо, возможно только при наличии договора купли-продажи, которого до перехода права собственности на это оборудование не имеется.

Кроме того, различные порядки вычетов налога на добавленную стоимость в зависимости от условий договоров лизинга могут привести к вмешательству в процесс лизинговой деятельности через создание неравных условий налогообложения, что с учетом целесообразности стимулирования лизинговой деятельности в целом представляется крайне нежелательным".

И далее в рассматриваемом Письме делается вывод о том, что лизингополучатель принимает к вычету НДС в полной сумме на основании счетов-фактур, оформленных лизингодателем по лизинговым платежам с учетом выкупной стоимости имущества.

Более того, Минфин России считает, что данный порядок вычетов следует применять также в случае уплаты выкупной стоимости имущества одновременно с лизинговыми платежами (но без включения в эти платежи).

Рассматриваемое Письмо Минфина России было направлено Федеральной налоговой службой нижестоящим налоговым органам "для сведения и использования в работе" (см. Письмо ФНС России от 01.09.2006 N ММ-6-03/881@).

Поэтому налогоплательщики-лизингополучатели могут, руководствуясь этим Письмом, предъявлять к вычету НДС по лизинговым платежам в полной сумме, независимо от того, включена в сумму платежа выкупная стоимость или нет. Никаких споров с налоговиками при проведении проверок по этому вопросу возникать не должно.

#### 8.3.9. Операции с основными средствами и нематериальными активами

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ суммы НДС по основным средствам (далее - ОС) и нематериальным активам (далее - НМА) в полном объеме принимаются к вычету после принятия на учет ОС и НМА при условии, что указанные ОС (НМА) приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС.

Основанием для предъявления к вычету НДС по приобретенным основным средствам, не требующим монтажа, является принятие их к учету на счете 01 "Основные средства" (Письмо Минфина России от 21.09.2007 N 03-07-10/20).

Если налогоплательщик несет дополнительные расходы, связанные с приобретением основного средства, то суммы НДС по этим расходам также принимаются к вычету после принятия объекта к учету на счете 01.

Пример 8.10. Организация - плательщик НДС в январе приобрела персональный компьютер стоимостью 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.). За услуги по установке и подключению этого компьютера организация в январе дополнительно уплатила поставщику 1180 руб. (в том числе НДС - 180 руб.).

Услуги были оказаны в январе, и в этом же месяце компьютер был принят к учету в составе основных средств организации.

В данном случае организация имеет право в январе (I квартале) предъявить к вычету сумму НДС по приобретенному компьютеру в размере 3600 руб., а также сумму НДС по услугам по установке и подключению компьютера в размере 180 руб.

В бухгалтерском учете организации в январе делаются проводки:

Д-т счета 08 К-т счета 60 - 20 000 руб. - отражена стоимость поступившего компьютера (без НДС);

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 3600 руб. - отражена сумма НДС по приобретенному компьютеру;

Д-т счета 08 К-т счета 60 - 1000 руб. - отражена стоимость оказанных услуг по установке и подключению компьютера (без НДС);

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 180 руб. - отражена сумма НДС по оказанным услугам;

Д-т счета 01 К-т счета 08 - 21 000 руб. - компьютер принят к учету в составе основных средств организации;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 3780 руб. - суммы НДС по приобретенному компьютеру и по дополнительным услугам предъявляются к вычету.

\* \* \*

При приобретении оборудования, требующего монтажа, вычетом можно воспользоваться сразу после принятия этого оборудования к учету на счете 07 "Оборудование к установке" (Письмо Минфина России от 12.10.2006 N 03-04-11/193). Эта норма прямо закреплена в п. 1 ст. 172 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2006 г.

Внимание! Важная информация! Изложенный выше порядок вычетов, установленный п. 1 ст. 172 НК РФ, распространяется только на то оборудование, которое принято к учету на счете 07 после 1 января 2006 г.

В отношении объектов, принятых к учету на счете 07 до 1 января 2006 г., продолжают действовать правила получения вычетов, предусмотренные прежней редакцией гл. 21 НК РФ (действовавшей до 1 января 2006 г.). Вычет НДС по такому оборудованию возможен только после завершения монтажа и принятия его к учету на счете 01 (в месяце, следующем за месяцем принятия к учету на счете 01) (см. Письмо Минфина России от 12.10.2006 N 03-04-11/193).

Иную позицию вам придется отстаивать в судебном порядке.

Обратите внимание! Если монтаж оборудования осуществляется собственными силами организации, то стоимость выполненных строительно-монтажных работ признается объектом обложения НДС (см. подробнее с. 236).

\* \* \*

Суммы НДС по основным средствам (нематериальным активам) не принимаются к вычету, а учитываются в стоимости приобретенных ОС (НМА), если они приобретаются (п. 2 ст. 170 НК РФ):

1) для осуществления операций, освобожденных от НДС;

2) для осуществления операций, не признаваемых реализацией товаров (работ, услуг) (см. подробнее подразд. 3.2);

3) для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых территория РФ не является (см. подробнее подразд. 3.3);

4) лицом, не являющимся налогоплательщиком, либо лицом, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Если ОС (НМА) приобретаются налогоплательщиком для осуществления операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС (освобожденных от налогообложения), то к вычету должна

приниматься только часть "входного" НДС, относящаяся к облагаемым налогом видам деятельности (операциям). Этот вывод следует из п. 4 ст. 170 НК РФ.

Оставшаяся сумма НДС, т.е. сумма НДС, приходящаяся на необлагаемые НДС операции, вычету не подлежит, а относится на увеличение стоимости приобретенных ОС (НМА) (см подробнее с. 321).

\* \* \*

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Постоянные споры на практике вызывает вопрос о порядке учета НДС по затратам, связанным с ликвидацией основных средств.

Например, организация воспользовалась услугами стороннего подрядчика для разборки старого производственного здания, выведенного из эксплуатации. Может ли организация поставить к вычету НДС по услугам подрядчика?

Налоговые органы на местах, как правило, настаивают на том, что права на вычет по таким затратам у налогоплательщика нет. Ведь операция по ликвидации основных средств не является объектом обложения НДС.

Позицию налоговиков поддержал ФАС Волго-Вятского округа (см. Постановление от 26.12.2007 N А31-2632/2007-23). Судьи пришли к следующему выводу.

Демонтаж объекта основного средства в связи с их списанием с баланса (ликвидацией) не является реализацией применительно к п. 1 ст. 39 НК РФ и не признается объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Работы по демонтажу объектов основных средств в связи с его списанием (ликвидацией) не связаны ни с производством, ни с реализацией. В результате проведения названных работ происходит уничтожение имущества, право собственности налогоплательщика на это имущество прекращается в соответствии с п. 1 ст. 235 ГК РФ, поэтому налогоплательщик не может использовать конечный результат этих работ для каких-либо целей, в том числе для реализации.

Поскольку расходы по демонтажу объектов основных средств не связаны с операциями, признаваемыми объектом обложения налогом на добавленную стоимость, налогоплательщик не имеет права предъявлять к вычету уплаченные подрядным организациям суммы НДС. Эти суммы НДС в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ должны учитываться в стоимости услуг по демонтажу.

На наш взгляд, решение вопроса о порядке учета сумм "входного" НДС по затратам, связанным с ликвидацией основных средств, зависит от того, с какой целью производится ликвидация.

Например, ликвидация старого производственного здания осуществляется с целью строительства на этом месте нового здания, которое будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС. В этом случае связь затрат на ликвидацию с операциями, облагаемыми НДС, существует, поэтому суммы НДС по затратам на ликвидацию могут быть предъявлены к вычету.

Или в результате разборки (ликвидации) основного средства выявлены материальные ценности, которые организация продает на сторону, и выручка от их реализации облагается НДС. В такой ситуации вычет тоже возможен.

Если же целью ликвидации является собственно ликвидация и больше ничего, то тогда о вычете, действительно, речи быть не может.

Однако нужно понимать, что налоговые органы, скорее всего, будут оспаривать правомерность вычета НДС по расходам на разборку (ликвидацию) основных средств, независимо от того, с какой целью производится разборка (ликвидация).

#### 8.3.10. Строительство объектов основных средств

Если налогоплательщик строит объект основных средств подрядным способом, то он имеет право на вычет "входного" НДС при условии, что строящийся объект предназначен для использования в деятельности, облагаемой НДС.

Внимание! Важная информация! В 2006 г. порядок применения вычетов при строительстве объектов подрядным способом существенно изменился.

До 1 января 2006 г. все суммы "входного" НДС приходилось держать на счете 19 в течение всего срока строительства, заявляя их к вычету только после завершения строительства и ввода объекта в эксплуатацию либо в момент реализации объекта незавершенного строительства.

С 1 января 2006 г. суммы НДС по подрядным работам принимаются к вычету в общем порядке, т.е. по мере принятия к учету выполненных работ, независимо от факта оплаты. В аналогичном порядке предъявляются к вычету суммы НДС, уплаченные при приобретении объекта

незавершенного строительства, а также суммы НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для строительства.

Пример 8.11. Организация в ноябре 2007 г. начала строительство склада для хранения готовой продукции. Строительство осуществляется силами сторонних подрядчиков. Часть материалов для строительства приобретается организацией самостоятельно и передается подрядчикам для использования в строительстве (на давальческих началах).

В ноябре организация перечислила подрядчику аванс в сумме 600 000 руб., а также приобрела партию строительных материалов на сумму 354 000 руб. (в т.ч. НДС - 54 000 руб.). Материалы были переданы подрядчику в декабре.

В январе 2008 г. по акту были приняты работы по строительству здания склада на сумму 1180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Согласно информации, отраженной в акте, подрядчик при выполнении работ использовал материалы, полученные от организации, на сумму 300 000 руб. В апреле 2008 г. организация перечислила подрядчику оставшуюся часть оплаты в размере 580 000 руб.

В мае 2008 г. подписан акт сдачи-приемки отделочных работ на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Оплата подрядчику произведена в июне 2008 г.

Здание склада введено в эксплуатацию и принято в состав амортизируемого имущества в июне 2008 г.

В данном случае организация предъявляет к вычету "входной" НДС в следующем порядке:

в ноябре 2007 г. - 54 000 руб. (по материалам, приобретенным в ноябре);

в январе 2008 г. - 180 000 руб. (по работам, принятым в январе);

в мае 2008 г. - 90 000 руб. (по работам, принятым в мае).

В бухгалтерском учете организации должны быть сделаны следующие проводки.

Ноябрь 2007 г.:

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 600 000 руб. - перечислен аванс подрядчику;

Д-т счета 10 К-т счета 60 - 300 000 руб. - приняты к учету материалы, приобретенные для строительства;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 54 000 руб. - отражен НДС по приобретенным материалам;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 54 000 руб. - НДС по приобретенным материалам принят к вычету.

Январь 2008 г.:

Д-т счета 08 К-т счета 60 - 1000 000 руб. - отражена стоимость выполненных подрядчиком работ;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 180 000 руб. - отражен НДС по выполненным подрядным работам на основании счета-фактуры подрядчика;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 180 000 руб. - НДС по выполненным подрядным работам предъявлен к вычету;

Д-т счета 08 К-т счета 10 - 300 000 руб. - отражена стоимость материалов, использованных подрядчиком.

Апрель 2008 г.:

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 580 000 руб. - погашена задолженность перед подрядчиком.

Май 2008 г.:

Д-т счета 08 К-т счета 60 - 500 000 руб. - отражена стоимость выполненных подрядчиком отделочных работ;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 90 000 руб. - отражен НДС по выполненным подрядным работам на основании счета-фактуры подрядчика;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 90 000 руб. - НДС по выполненным подрядным работам предъявлен к вычету.

Июнь 2008 г.:

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 590 000 руб. - погашена задолженность перед подрядчиком;

Д-т счета 01 К-т счета 08 - построенное здание склада введено в эксплуатацию (проводка делается на величину первоначальной стоимости построенного здания).

Рассмотренный порядок распространяется и на те организации, которые одновременно являются и заказчиками строительства, и инвесторами.

Если заказчик является не единственным инвестором, а привлекает соинвесторов, то "входной" НДС заявляется им к вычету не в полной сумме, а только в части, приходящейся на его долю (Письмо ФНС России от 15.10.2007 N ШТ-6-03/777@ - вопрос 2).

Внимание! Важная информация! Изложенный выше порядок распространяется на суммы НДС, предъявленные подрядчиками (продавцами) после 1 января 2006 г.



Если строительство объекта было начато до 1 января 2006 г., а закончено уже после этой даты, то при применении вычетов нужно руководствоваться ст. 3 Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ.

Налогоплательщику, ведущему такое строительство, необходимо было по состоянию на 1 января 2006 г. определить сумму "входного" НДС, предъявленную подрядными организациями, относящуюся к строящемуся объекту, учтенную на счете 19.

Эту сумму нужно было разделить на две части:

НДС, предъявленный подрядчиками:

- до 1 января 2005 г.;

- в течение 2005 г.

Первая часть (суммы, принятые к учету на счете 19 до 1 января 2005 г.) должна предъявляться к вычету в том порядке, который действовал раньше (до 1 января 2006 г.), - по мере принятия к учету соответствующего объекта завершенного капитального строительства, используемого для осуществления операций, облагаемых НДС, либо при реализации объекта незавершенного капитального строительства (п. 1 ст. 3 Закона N 119-ФЗ).

Единственное отличие: до 1 января 2006 г. вычет предоставлялся в том месяце, когда по объекту начинает начисляться амортизация, а в соответствии со ст. 3 Закона N 119-ФЗ вычет должен предоставляться в том месяце, когда объект принят к учету.

В п. 1 Письма ФНС России от 18.10.2006 N ШТ-6-03/1014@ разъясняется, что для целей применения п. 1 ст. 3 Закона N 119-ФЗ объекты завершенного капитального строительства считаются принятыми на учет в том налоговом периоде, в котором оформлены первичные учетные документы, подтверждающие дату ввода объекта в эксплуатацию.

Вторая часть (суммы, принятые к учету на счете 19 в течение 2005 г.) должна была предъявляться к вычету в течение 2006 г. равными долями по налоговым периодам. При этом к вычету можно было предъявлять только те суммы НДС, которые фактически уплачены подрядчикам.

Если в 2006 г. строительство было завершено либо организация продала незавершенный строительством объект, то в момент принятия построенного объекта к учету (либо в момент реализации) к вычету следовало предъявить всю не принятую к вычету к этому моменту сумму НДС, относящуюся к построенному (проданному) объекту.

Обратите внимание! В ст. 3 Закона N 119-ФЗ речь идет исключительно о суммах НДС, предъявленных подрядными организациями.

При этом ничего не говорится о суммах "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком для строительства до 1 января 2006 г. А ведь налогоплательщик мог самостоятельно приобретать строительные материалы, оборудование к установке, заказывать на стороне услуги по проведению экспертизы, подготовке строительной документации и т.д.

Налоговые органы настаивают на том, что поскольку в Законе N 119-ФЗ для этих сумм НДС никакого особого порядка вычета нет, то они предъявляются к вычету в том порядке, который действовал до 1 января 2006 г., т.е. только после завершения строительства (в месяце, когда по построенному объекту начнет начисляться амортизация) (п. 4 Письма ФНС России от 18.10.2006 N ШТ-6-03/1014@).

\* \* \*

При строительстве объекта основных средств хозяйственным способом стоимость строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами, облагается НДС. При этом в соответствии с п. 6 ст. 171 НК РФ к вычету принимаются суммы налога по товарам (работам, услугам), использованным при осуществлении строительства, а также суммы налога, исчисленные самим налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Подробно порядок применения налоговых вычетов при строительстве объектов основных средств хозяйственным способом рассмотрен в подразд. 6.3.

#### 8.3.11. Расходы будущих периодов

Расходы будущих периодов - это те расходы, которые произведены в данном отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам. К таким расходам относятся, например, расходы:

- связанные с горно-подготовительными работами;
- на природоохранные мероприятия;
- связанные с приобретением лицензий на осуществление отдельных видов деятельности;

- на приобретение бухгалтерских программ и т.п. расходы.

В бухгалтерском учете информация о таких расходах по мере их осуществления отражается по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов". Списание этих расходов осуществляется в порядке, установленном организацией, в течение срока, к которому эти расходы относятся.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Возникает вопрос: в какой момент можно принять НДС по таким расходам к вычету?

Официальных разъяснений Минфина России по этому вопросу нет. Поэтому налоговые органы на местах решают этот вопрос по своему усмотрению.

Например, столичные налоговики подходят к решению этого вопроса просто: раз расходы списываются на затраты постепенно, то и НДС нужно принимать к вычету не сразу, а пропорционально сумме расходов, списанных на затраты (см. Письмо УМНС России по г. Москве от 10.08.2004 N 24-11/52247).

Но, на наш взгляд, такая позиция не подкрепляется никакими нормами налогового законодательства.

Глава 21 НК РФ не устанавливает никаких особых правил применения налоговых вычетов по расходам будущих периодов, поэтому при решении этого вопроса нужно руководствоваться общим порядком. При этом определяющим условием должен являться факт принятия к учету приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Правило здесь очень простое.

Если товары получены (работы выполнены, услуги оказаны), то налогоплательщик имеет право предъявить к вычету всю сумму "входного" НДС, относящуюся к этим товарам (работам, услугам), независимо от того, когда их стоимость будет отнесена на издержки (включена в себестоимость).

Если товары (работы, услуги), плата за которые учтена на счете 97, еще не получены (не выполнены, не оказаны), то "входной" НДС можно будет предъявить к вычету только по мере принятия к учету товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Так, например, купив бухгалтерскую программу, произведенные расходы организация учтет на счете 97 и будет списывать на расходы в течение установленного срока. При этом сумму НДС, уплаченную при приобретении программы, организация-налогоплательщик имеет право в полном объеме поставить к вычету в том периоде, когда программа была приобретена и принята к учету на счете 97. Растягивать списание НДС на срок списания расходов со счета 97 совсем не нужно.

В то же время по расходам на подписку, которые традиционно учитываются на счете 97, НДС нужно принимать к вычету равномерно в течение срока подписки (по мере получения соответствующих номеров изданий).

Отметим, что изложенная нами позиция подтверждается арбитражной практикой.

Так, например, ФАС Северо-Западного округа рассматривал следующий спор. Организация оплатила расходы на получение лицензии, учла их на счете 97 и списывала на затраты равномерно в течение срока действия лицензии. НДС по данным расходам предъявлялся к вычету пропорционально списываемым на затраты расходам. Налоговый орган признал действия организации неправомерными, утверждая, что вычет должен был быть произведен в полной сумме в момент приобретения лицензии.

Суд в этом споре встал на сторону налоговых органов, указав, что для вычета НДС по товарам (работам, услугам) важен факт их принятия к учету. При этом для целей НДС не имеет значения, на каком счете в бухгалтерском учете отражены произведенные расходы. При выполнении условий, установленных гл. 21 НК РФ, налогоплательщик имеет право предъявить к вычету всю сумму НДС, относящуюся к товарам (работам, услугам), независимо от того, когда их стоимость будет списана на затраты (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10.08.2006 N A05-20023/05-18).

Вопрос о порядке применения вычетов НДС по расходам будущих периодов был рассмотрен и в ФАС Московского округа. Спор касался НДС по землеустроительным работам, которые налогоплательщик учитывал на счете 97. Налоговая инспекция настаивала на том, что вычет в части этих расходов возможен только после списания их со счета 97 на счета учета затрат. Однако судьи приняли сторону налогоплательщика, указав на то, что гл. 21 позволяет заявлять НДС к вычету по мере принятия выполненных работ, независимо от того, что в бухгалтерском учете они отражаются на счете 97 (Постановление от 18.06.2007 N КА-А40/5440-07).

#### 8.3.12. Оплата товаров (работ, услуг) за счет бюджетных средств

Организации, получающие бюджетные средства, очень часто сталкиваются с тем, что налоговые органы отказывают им в праве на вычет "входного" НДС по тем товарам (работам, услугам), которые были оплачены за счет бюджетных средств.

Однако это неправильно. Если руководствоваться нормами НК РФ и здравым смыслом, то можно сформулировать следующие правила, которыми необходимо руководствоваться при решении вопроса об источнике отнесения сумм "входного" НДС по товарам (работам, услугам), оплачиваемым с использованием бюджетных средств.

Если предприятие получает целевые бюджетные средства на финансирование определенных расходов, то суммы "входного" НДС по таким расходам, действительно, к вычету не принимаются, а погашаются за счет источника финансирования (бюджетных средств, полученных на финансирование этих расходов).

Отметим, что такой порядок учета сумм "входного" НДС напрямую в гл. 21 НК РФ не закреплен. Такой вывод может быть сделан только на основании логических рассуждений о том, что если предприятие получает целевые бюджетные средства на финансирование каких-либо расходов, то полученные средства предназначаются для покрытия всех расходов предприятия, в том числе и сумм НДС, уплачиваемых в связи с осуществлением этих расходов. Поэтому суммы НДС, уплачиваемые предприятиями за счет целевых средств, к возмещению из бюджета приниматься не должны, поскольку источником их покрытия являются сами целевые средства.

Пример 8.12. Предприятие получило средства из местного бюджета на безвозвратной основе на финансирование расходов по содержанию детских дошкольных учреждений, находящихся на балансе предприятия. Полученные средства отражаются предприятием на счете 86 "Целевое финансирование" и НДС не облагаются.

Все расходы на содержание детских дошкольных учреждений оплачиваются предприятием с учетом НДС и относятся в дебет счета 86 вместе с уплаченными суммами налога.

Во всех остальных случаях суммы "входного" НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам) учитываются в общеустановленном порядке в соответствии с нормами ст. ст. 170 - 172 НК РФ. Так, например, если предприятие получает из бюджета средства на погашение убытков от реализации продукции, то эти средства предназначены именно на покрытие убытка, а не на финансирование каких-либо расходов предприятия. Поэтому суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), оплаченным предприятием денежными средствами, поступившими из бюджета, должны приниматься к вычету в общеустановленном порядке при условии, что приобретенные товары (работы, услуги) предназначены для использования при осуществлении операций, облагаемых НДС.

Аналогичным образом решается вопрос с суммами "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым за счет бюджетных средств, полученных налогоплательщиком на возвратной основе (бюджетных ссуд, кредитов).

Этот подход подтверждает и арбитражная практика. Так, например, ФАС Волго-Вятского округа подтвердил правомерность вычета "входного" НДС по продукции, оплаченной за счет денежных средств, полученных из бюджета в качестве дотаций на поддержку предприятий сельского хозяйства (Постановление от 14.04.2004 N A29-7001/2003А).

### 8.3.13. Возврат товаров

Согласно п. 5 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг).

Указанные вычеты производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа (п. 4 ст. 172 НК РФ).

На практике много вопросов возникает в связи с возвратом товаров.

Имейте в виду, что если у покупателя нет претензий относительно качества или комплектности проданного товара, то законных оснований для возврата товара у него нет при условии, конечно, что иное не предусмотрено непосредственно договором поставки.

То есть покупатель не может потребовать от продавца забрать товар обратно по той, например, причине, что он не смог перепродать этот товар.

Вместе с тем продавец и покупатель имеют полное право в договоре поставки предусмотреть основания и порядок возврата качественного товара продавцу. В настоящее время это довольно распространенное явление.

Однако нужно понимать, что в п. 5 ст. 171 НК РФ речь идет исключительно о возврате товара по основаниям, предусмотренным ГК РФ (товар ненадлежащего качества, некомплектный товар).

Порядок реализации этой нормы, а также порядок оформления счетов-фактур и ведения книг покупок и книг продаж при возврате товаров подробно разъяснены в Письме Минфина России от 07.03.2007 N 03-07-15/29 (направлено нижестоящим налоговым органам для сведения и использования в работе Письмом ФНС России от 23.03.2007 N MM-6-03/233@).

Согласно разъяснениям Минфина России, в общем случае, при возврате товаров покупатель выписывает на имя поставщика счет-фактуру на стоимость возвращенных товаров. Этот счет-фактура регистрируется покупателем в своей книге продаж в периоде возврата. Поставщик, получивший от покупателя счет-фактуру на стоимость возвращенных товаров, регистрирует его в своей книге покупок, заявляя соответствующие суммы НДС к вычету.

Обратите внимание! Предложенный Минфином России порядок предполагает отражение операций по возврату в текущем периоде - периоде возврата. При этом обязательства перед бюджетом по НДС за прошлый период (период, в котором имела место отгрузка товаров) не корректируются.

Пример 8.13. Организация А по договору поставки в январе 2008 г. отгрузила товары в адрес организации Б. Количество отгруженных товаров - 100 штук, цена за единицу - 118 руб. (в т.ч. НДС - 18 руб.), общая стоимость - 11 800 руб. (в т.ч. НДС - 1800 руб.). В январе организация А выписывает на имя организации Б счет-фактуру на сумму 11 800 руб. (в т.ч. НДС - 1800 руб.).

В июне 2008 г. организация Б вернула 40 единиц некачественного товара, выписав на имя организации А счет-фактуру и указав в нем следующую информацию:

количество товаров (графа 3) - 40 штук;  
цена за единицу без НДС (графа 4) - 100 руб.;  
стоимость товаров без НДС (графа 5) - 4000 руб.;  
сумма НДС (графа 8) - 720 руб.;  
стоимость товаров с НДС (графа 9) - 4720 руб.

В данном случае организация А в январе 2008 г. регистрирует в своей книге продаж счет-фактуру на отгруженные товары на сумму 11 800 руб. (в т.ч. НДС - 1800 руб.). Эта сумма попадает в Декларацию по НДС за I квартал 2008 г. (строка 020).

В июне после принятия на учет возвращенных товаров организация А регистрирует в своей книге покупок счет-фактуру, полученный от организации Б, на сумму 4720 руб. (в т.ч. НДС - 720 руб.). Сумма вычета в размере 720 руб. отражается в Декларации по НДС за II квартал 2008 г. по строке 320.

Организация Б в январе 2008 г. после принятия к учету товаров, полученных от организации А, регистрирует в своей книге покупок счет-фактуру на сумму 11 800 руб. (в т.ч. НДС - 1800 руб.). Эта сумма отражается в Декларации по НДС за I квартал 2008 г. по строке 220 (в составе общей суммы вычетов).

В июне при возврате товаров организация Б регистрирует в своей книге продаж счет-фактуру, выставленный в адрес организации А, на сумму 4720 руб. (в т.ч. НДС - 720 руб.). В Декларации по НДС за II квартал 2008 г. организация Б отразит эту сумму по строке 020 (в составе выручки, облагаемой НДС по ставке 18%).

В Письме Минфина России от 07.03.2007 N 03-07-15/29 предусмотрены две ситуации, когда при возврате товаров покупатель не выписывает поставщику счет-фактуру:

- 1) покупатель возвращает продавцу товары, которые не были приняты им к учету;
- 2) покупатель не является плательщиком НДС (физическое лицо либо лицо, применяющее специальный налоговый режим - УСН, ЕНВД, ЕСХН).

И в той, и в другой ситуации продавец, получивший возвращенный покупателем товар, вносит исправления в счет-фактуру, выставленный им на имя покупателя при отгрузке этого товара.

При исправлении счета-фактуры поставщик корректирует количество и стоимость отгруженных товаров, а также дополнительно указывает количество и стоимость возвращенных товаров. Исправления в счет-фактуру вносятся поставщиком на дату принятия на учет товаров, возвращенных покупателем.

Один экземпляр исправленного счета-фактуры передается покупателю, который регистрирует его в своей книге покупок (если, конечно, покупатель является плательщиком НДС).

Второй экземпляр остается у поставщика и служит основанием для записи в книге покупок на сумму НДС, относящуюся к стоимости возвращенного товара.

Пример 8.14. В ситуации, рассмотренной в примере 8.13, предположим, что организация Б (покупатель) применяет упрощенную систему налогообложения.

В этом случае при возврате товаров в июне 2008 г. организация Б не выписывает от своего имени счет-фактуру на стоимость возвращенного товара.

Организация А, получив от покупателя 40 единиц некачественного товара, вносит исправления в свой счет-фактуру, который был выписан на имя организации Б при отгрузке товара в январе 2008 г. Вместо старых данных в него вносится следующая информация:

- количество товаров (графа 3) - 60 штук;
- цена за единицу без НДС (графа 4) - 100 руб.;
- стоимость товаров без НДС (графа 5) - 6000 руб.;
- сумма НДС (графа 8) - 1080 руб.;
- стоимость товаров с НДС (графа 9) - 7080 руб.

Все внесенные исправления заверяются печатью и подписью генерального директора организации А с указанием даты внесения исправлений.

Кроме того, справочно организация А указывает в счете-фактуре информацию о возвращенном товаре (ее можно вписать, например, в самом низу, под подписями уполномоченных лиц):

- количество возвращенных товаров - 40 штук;
- цена за единицу без НДС - 100 руб.;
- стоимость возвращенных товаров без НДС - 4000 руб.;
- сумма НДС - 720 руб.;
- стоимость возвращенных товаров с НДС - 4720 руб.

В данном случае организация А в январе 2008 г. регистрирует в своей книге продаж счет-фактуру на отгруженные товары на сумму 11 800 руб. (в т.ч. НДС - 1800 руб.). Эта сумма попадает в Декларацию по НДС за I квартал 2008 г. (строка 020).

В июне после принятия на учет возвращенных товаров организация А регистрирует в своей книге покупок свой же исправленный счет-фактуру, отразив в книге покупок данные о вернувшемся товаре:

- в графах 5, 5а и 5б указываются наименование, ИНН и КПП организации А;
- в графе 7 - стоимость принятого на учет возвращенного товара с учетом НДС (40 единиц стоимостью 4720 руб., включая НДС);
- в графе 8а - стоимость принятого на учет возвращенного товара без НДС (4000 руб.);
- в графе 8б - сумма НДС, относящегося к стоимости возвращенного товара (720 руб.).

Сумма вычета в размере 720 руб. отражается в Декларации по НДС за II квартал 2008 г. по строке 320.

Обратите внимание! Если при возврате товаров взаимные задолженности сторон погашаются зачетом, то п. 4 ст. 168 НК РФ не применяется. То есть у поставщика и покупателя нет необходимости уплачивать друг другу НДС отдельными платежными поручениями (Письмо Минфина России от 27.04.2007 N 03-07-11/128).

Еще одна возможная ситуация - возврат товаров, реализованных в режиме розничной торговли с использованием контрольно-кассовой техники. В этом случае покупателю выдается только кассовый чек без выдачи счета-фактуры.

В такой ситуации Минфин России рекомендует регистрировать в книге покупок продавца реквизиты расходного кассового ордера, выписанного при возврате денежных средств покупателю, при наличии документов, подтверждающих прием и принятие на учет возвращенных товаров. При этом регистрация документов в книге покупок продавца производится на дату принятия на учет возвращенных товаров.

И, конечно, Минфин России не мог обойти вниманием вопрос о необходимости восстановления "входного" НДС, относящегося к стоимости возвращенного товара.

Если возвращенный продавцу товар в дальнейшем не используется им для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, то суммы налога, принятые к вычету при приобретении товаров, использованных для производства и (или) реализации возвращенных товаров, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в том налоговом периоде, в котором возвращенные товары продавцом приняты к учету (подробнее о восстановлении НДС см. с. 338).

Обратите внимание! Предложенный Минфином России вариант оформления возврата товара предполагает, что у продавца выручка, отраженная в книге продаж, не уменьшается на стоимость возвращенного товара. Сумма НДС, относящаяся к возвращенному товару, проводится по книге покупок.

В то же время в бухгалтерском учете возврат некачественного товара отражается в учете продавца путем сторнировочных (исправительных) записей:

- Д-т счета 62 К-т счета 90 - сторно на сумму выручки от реализации товаров;

Д-т счета 90 К-т счета 41 - сторно на сумму ранее списанной покупной стоимости товара, возвращенного покупателем;

Д-т счета 90 К-т счета 68/НДС - сторно на сумму НДС по возвращенному товару (в Декларации по НДС эта сумма отражается по строке 320 разд. 3).

У покупателя, если он плательщик НДС, стоимость возвращенного товара отражается в книге продаж (за исключением ситуации, когда возвращается товар, не принятый к учету) и попадает в Декларацию по НДС по строке "Реализация товаров (работ, услуг)...".

При этом в бухгалтерском учете покупателя возврат товаров отражается без использования счетов 90 или 91:

Д-т счета 76 К-т счета 41 - отражена стоимость некачественных товаров (без НДС), возвращенных поставщику;

Д-т счета 76 К-т счета 68/НДС - восстановлена сумма НДС по возвращенному товару, предъявленная ранее к вычету.

Таким образом, данные книг продаж и книг покупок при возврате товаров не будут совпадать с данными, отраженными в бухгалтерском учете. Ничего страшного в этом нет. Просто этот нюанс нужно учитывать при отражении операций по возврату товаров в бухгалтерском и налоговом учете.

\* \* \*

Возврат товара, удовлетворяющего всем требованиям договора, возможен лишь путем обратной реализации, так как в этом случае возвращается товар, право собственности на который уже перешло от поставщика к покупателю.

Если покупатель купит у поставщика качественный товар и последний надлежащим образом исполнит свои обязательства по договору поставки, то оснований для отказа от части товара и возврата ее поставщику у покупателя нет. Поэтому если поставщик и покупатель договорятся о возврате поставленного товара, то такое соглашение будет свидетельствовать о возникновении между сторонами отдельного нового обязательства, при котором покупатель будет выступать в качестве продавца принадлежащего ему товара, а продавец - в качестве покупателя этого товара.

То есть фактически между сторонами возникнет новый договор поставки, в котором поставщик и покупатель поменяются местами друг с другом.

Соответственно, у покупателя возврат товара будет отражаться в учете как обычная реализация с использованием счета 90 "Продажи".

Принятие поставщиком к вычету сумм НДС по возвращенным товарам осуществляется в соответствии с общим порядком, а именно по мере их получения от покупателя при обязательном наличии счета-фактуры, подтверждающего стоимость возвращенных товаров с соответствующей регистрацией в книге покупок.

Если расчеты между поставщиком и покупателем осуществляются путем зачета взаимных требований, стороны обязаны перечислить друг другу НДС отдельными платежными поручениями, как этого требует п. 4 ст. 168 НК РФ.

#### 8.3.14. Отсутствие налогооблагаемых операций в течение налогового периода

Внимание! Важная информация! Налоговые органы настаивают на том, что необходимым условием для получения налоговых вычетов является наличие в данном налоговом периоде сумм НДС к начислению (кредит счета 68).

Позиция налоговых органов такова.

В данном налоговом периоде должна формироваться налоговая база по НДС. Совсем не обязательно, чтобы в этом периоде организация осуществляла реализацию товаров (работ, услуг). Организация может получить, например, аванс от покупателя или штрафные санкции. Начислив НДС к уплате в бюджет (кредит счета 68), организация получает право на вычет НДС.

Если же сумм НДС к начислению нет, то вычеты в этом налоговом периоде не предоставляются. Соответствующие суммы "входного" НДС должны числиться на счете 19 до того момента, пока по кредиту счета 68 не пройдет хоть какая-то сумма НДС к уплате в бюджет. В этом периоде организация может списать все суммы, скопившиеся на счете 19, в дебет счета 68.

Счета-фактуры, полученные организацией в том периоде, когда у нее не было НДС к начислению, регистрируются в книге покупок только в том налоговом периоде, когда у организации возникает налоговая база по НДС.

Такие разъяснения дают как налоговые органы (см. Письмо УФНС России по г. Москве от 09.11.2007 N 19-11/106815), так и Минфин России (Письма от 25.12.2007 N 03-07-11/642, от 07.02.2005 N 03-04-11/20 и от 08.02.2005 N 03-04-11/23).

На наш взгляд, такой подход налоговых органов из НК РФ никак не следует. В соответствии с п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные ст. 171 налоговые вычеты. Никаких препятствий для применения вычетов в том случае, когда исчисленная в соответствии со ст. 166 НК РФ сумма налога равна нулю, гл. 21 НК РФ не ставит.

Это подтверждает и арбитражная практика.

Суды указывают на то, что налогоплательщик имеет право на вычет независимо от факта наличия или отсутствия сумм НДС, начисленных к уплате в бюджет (см., например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 09.10.2007 N A56-27146/2006, Волго-Вятского округа от 28.06.2006 N A82-13134/2005-37, Восточно-Сибирского округа от 07.06.2006 N A19-45980/05-5-Ф02-2647/06-С1, Западно-Сибирского округа от 21.06.2006 N Ф04-3648/2006(23681-А03-31)).

Кроме того, по этой проблеме высказался и ВАС РФ, который также не нашел в гл. 21 НК РФ норм, устанавливающих зависимость между правом налогоплательщика на вычеты и наличием у него объекта налогообложения в данном конкретном налоговом периоде (Постановление Президиума ВАС РФ от 03.05.2006 N 14996/05).

Но, к сожалению, арбитражная практика не спасет вас от споров с налоговым органом. Налоговый орган будет настаивать на том, что правом на вычет вы можете пользоваться только в тех периодах, в которых у вас есть налоговая база по НДС.

#### 8.3.15. Приобретение товаров (работ, услуг) у лиц, не являющихся плательщиками НДС

Одна из проблем, с которой зачастую сталкиваются налогоплательщики на местах, заключается в следующем.

Налоговый орган, проверяя поставщика, выясняет, что он не является плательщиком НДС. Например, поставщик применяет УСН. И в такой ситуации налоговый орган отказывает налогоплательщику в вычете НДС по счету-фактуре, выставленному таким поставщиком.

Однако такой подход не имеет под собой никакого нормативного обоснования.

Покупатель не обязан проверять, какой налоговый режим использует продавец. Наличие счета-фактуры, соответствующего требованиям ст. 169 НК РФ, является достаточным основанием для вычета НДС (при выполнении остальных условий, установленных ст. ст. 170 - 172 НК РФ).

Кроме того, п. 5 ст. 173 НК РФ обязывает лиц, не являющихся плательщиками НДС, уплачивать в бюджет всю сумму НДС, полученную ими от покупателей по счетам-фактурам, в которых сумма НДС выделена отдельной строкой. Эта норма гарантирует, что суммы НДС, предъявленные покупателями к вычету по таким счетам-фактурам, действительно уплачены поставщиком в бюджет.

Правомерность этой позиции подтверждается и арбитражными судами (см., например, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.07.2007 N A19-23922/06-50-Ф02-4829/07 и от 08.11.2006 N A19-15400/06-11-Ф02-5911/06-С1, Волго-Вятского округа от 02.03.2006 N A79-11982/2005, Западно-Сибирского округа от 12.11.2007 N Ф04-5881/2007(40107-А46-34), Московского округа от 16.11.2007 N КА-А40/11874-07, Поволжского округа от 09.10.2007 N A55-238/2007-34).

#### 8.3.16. Возмещение "входного" НДС при экспорте

При реализации товаров на экспорт налоговые вычеты производятся на момент определения налоговой базы, установленный ст. 167 НК РФ (п. 3 ст. 172 НК РФ).

Моментом определения налоговой базы при экспорте товаров является последний день месяца, в котором собран пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

Если документы собраны в срок, налогоплательщик-экспортер включает в Декларацию по НДС за тот период, в котором были собраны документы, разд. 5. В этом разделе отражается стоимость отгруженных на экспорт товаров, облагаемых НДС по ставке 0%, и заявляется вычет в размере суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), относящимся к данной экспортной поставке.

Если полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, не собран на 181-й календарный день считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, то моментом определения налоговой базы считается день отгрузки товаров (п. 9 ст. 167 НК РФ).

В этом случае экспортер подает в налоговый орган уточненную Декларацию за тот период, в котором была произведена отгрузка товаров на экспорт. В состав этой Декларации включается

разд. 7, в котором отражается стоимость отгруженных на экспорт товаров и начисленная на эту стоимость сумма НДС (по ставке 10 или 18%). Одновременно в разд. 7 отражаются суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), относящимся к данной экспортной поставке, подлежащие вычетам.

Подробно порядок заполнения разд. 5 и 7 Декларации по НДС рассмотрен на с. 398 - 403.

\* \* \*

При реализации товаров (продукции) как на внутреннем, так и на внешнем рынке организации необходимо вести раздельный учет "входного" НДС, относящегося к внутренним операциям и экспортным сделкам.

Методика расчета суммы НДС, приходящейся на экспортные отгрузки, должна быть определена в приказе об учетной политике для целей налогообложения (п. 10 ст. 165 НК РФ).

Это может быть любая методика, в том числе и аналогичная той, что закреплена в п. 4 ст. 170 НК РФ (см. Постановление ФАС Уральского округа от 19.07.2006 N Ф09-6097/06-С2).

При этом используемая в организации методика раздельного учета должна обеспечить получение информации о суммах "входного" НДС, относящегося к каждой экспортной поставке.

Нужно также иметь в виду, что организация, работающая как на внутренний рынок, так и на экспорт, не может принимать к вычету в полном объеме суммы "входного" НДС, относящиеся к общехозяйственным (управленческим) расходам (т.е. к тем расходам, которые относятся к деятельности организации в целом).

Сумма НДС по расходам общехозяйственного назначения в доле, приходящейся на экспортируемую продукцию, рассчитанной на основе принятой организацией методики раздельного учета затрат, может быть включена в налоговые вычеты только по мере представления в налоговый орган пакета документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

Аналогичные требования Минфин России предъявляет и к суммам НДС, уплаченным в связи с приобретением основных средств, которые используются при производстве продукции, реализуемой как на внутреннем рынке, так и на экспорт (Письмо от 20.05.2005 N 03-04-08/125).

#### 8.4. Учет "входного" НДС, не предъявленного к вычету по состоянию на 1 января 2006 г.

С 1 января 2006 г. правила получения вычетов изменились. Основное изменение - теперь факт оплаты товаров (работ, услуг) в общем случае не является обязательным условием для вычета "входного" НДС.

Но новые правила распространяются только на те суммы НДС, которые предъявлены налогоплательщику после 1 января 2006 г.

А что делать со старым "входным" НДС, не предъявленным к вычету по состоянию на 1 января 2006 г.? Порядок вычета этих сумм определен в Законе N 119-ФЗ.

Прежде чем рассматривать этот порядок, обратим внимание на следующее.

На счете 19 по состоянию на 1 января 2006 г. были отражены суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным до 1 января 2006 г., которые в соответствии со старыми правилами не были предъявлены к вычету.

В основном это должны были быть суммы НДС по тем товарам (работам, услугам), которые к 1 января 2006 г. еще не были оплачены поставщикам.

Но на счете 19 могут остаться и другие суммы, которые не были предъявлены к вычету по иным причинам.

Например, это могли быть суммы НДС, относящиеся к оборудованию, требующему монтажа. До 1 января 2006 г. налоговые органы настаивали на том, что вычет по такому оборудованию предоставляется только после завершения монтажа и принятия оборудования к учету на счете 01 (в составе основных средств). Поэтому если налогоплательщик в 2005 г. приобрел оборудование к установке, оплатил его, но до 1 января 2006 г. еще не смонтировал и не ввел в эксплуатацию, то "входной" НДС у него "завис" на 1 января 2006 г. на счете 19.

Еще одна распространенная ситуация касается экспортеров. У них на счете 19 по состоянию на 1 января 2006 г. "зависли" суммы НДС, относящиеся ко всем экспортным операциям, по которым право на применение ставки 0% к 1 января 2006 г. было не подтверждено.

Внимание! Важная информация! Важно различать, по каким причинам те или иные суммы "входного" НДС по состоянию на 1 января 2006 г. оказались не предъявленными к вычету.

Почему? Потому, что специальные правила предъявления к вычету сумм "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным до 1 января 2006 г., предусмотренные Законом N 119-



ФЗ (об этих правилах мы будем говорить ниже), распространяются только на те суммы "входного" НДС, которые не были предъявлены к вычету именно по причине неоплаты поставщику.

Если же НДС не был предъявлен к вычету по причине невыполнения каких-то иных условий, необходимых для вычета, то этот НДС можно предъявить к вычету только после того, как соответствующие условия будут выполнены.

Так, если вернуться к примеру с оборудованием к установке, то вычет можно получить только после того, как оборудование будет смонтировано и введено в эксплуатацию.

Для экспортеров вычет возможен только после подтверждения права на применение нулевой ставки НДС в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ (см. Письмо ФНС России от 01.02.2006 N ММ-6-03/110@).

А теперь рассмотрим подробно порядок предъявления к вычету тех сумм "входного" НДС, которые не были предъявлены к вычету до 1 января 2006 г. по той причине, что они не были до этой даты уплачены поставщикам.

Прежде всего все налогоплательщики должны были по состоянию на 1 января 2006 г. провести инвентаризацию кредиторской задолженности и выделить из нее суммы кредиторской задолженности за неоплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, принятые к учету до 1 января 2006 г., в составе которой есть суммы "входного" НДС, подлежащие вычету.

Целью проведения инвентаризации было выявление суммы "входного" НДС, которая может быть предъявлена к вычету в порядке, предусмотренном ст. 2 Закона N 119-ФЗ.

Этот порядок был различен для налогоплательщиков, определявших до 1 января 2006 г. выручку по оплате, и для тех, кто до 1 января 2006 г. работал по отгрузке.

Те, кто до 1 января 2006 г. исчислял НДС по отгрузке, имели право всю сумму "входного" НДС по неоплаченным товарам (работам, услугам), имущественным правам, принятым к учету до 1 января 2006 г., принять к вычету равными долями по налоговым периодам первого полугодия 2006 г., независимо от факта оплаты.

Поэтому на сегодняшний день у таких налогоплательщиков все суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным до 1 января 2006 г., уже должны быть предъявлены к вычету.

Исключение могут составлять лишь те суммы, для которых вычет пока не возможен по каким-то иным причинам (например, оборудование к установке, которое так еще и не смонтировано) (см. выше).

Для налогоплательщиков, которые до 1 января 2006 г. исчисляли НДС по оплате, на два года (2006 и 2007 гг.) был сохранен прежний порядок предъявления к вычету сумм НДС по товарам (работам, услугам), принятым к учету до 1 января 2006 г., - только после фактической уплаты этих сумм поставщикам.

К 1 января 2008 г. этот двухлетний "переходный" период истек.

И те суммы "входного" НДС, которые к 1 января 2008 г. остались неоплаченными, могут быть заявлены к вычету в первом квартале 2008 г. При этом нужно понимать, что вычет возможен только в том случае, если у налогоплательщика сохранились счета-фактуры, полученные от поставщиков при приобретении соответствующих товаров (работ, услуг).

Таким образом, по состоянию на 1 января 2008 г. налогоплательщикам следовало провести инвентаризацию кредиторской задолженности, возникшей до 1 января 2006 г. Если среди этих сумм есть задолженность за товары (работы, услуги), то на основании первичных документов необходимо было определить период их приобретения и найти в журналах учета полученных счетов-фактур те счета-фактуры, которые относятся к этим товарам (работам, услугам).

Счета-фактуры, которые соответствуют требованиям, установленным п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, могут быть зарегистрированы в книге покупок в I квартале 2008 г., независимо от того, когда будет погашена задолженность перед поставщиками.

Если счетов-фактур нет или они заполнены с нарушением требований ст. 169 НК РФ, то права на вычет у налогоплательщика нет. Если счета-фактуры можно восстановить либо исправить, то вычет будет возможен только после получения восстановленных (исправленных) счетов-фактур. Если возможности получить счета-фактуры, удовлетворяющие требованиям ст. 169 НК РФ, нет, тогда соответствующие суммы НДС нужно списать со счета 19 в дебет счета 91 (без уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль). Ведь без правильно оформленных счетов-фактур этот НДС к вычету предъявить не получится никогда.

Внимание! Важная информация! Изложенные выше правила не распространяются на суммы НДС по товарам (работам, услугам), в том числе подрядным работам, которые относятся к не завершенным строительством объектам, которые начали строиться до 1 января 2006 г.

Порядок принятия к вычету сумм НДС по подрядным работам, относящимся к не завершенным строительством объектам, которые начали строиться до 2006 г., закреплён в ст. 3

Закона N 119-ФЗ (см. с. 232, 299). Правила, установленные ст. 2 Закона N 119-ФЗ, на строительномонтажные работы не распространяются.

Это значит, что налогоплательщики, у которых на начало 2008 г. на счете 19 числятся суммы НДС, относящиеся к старым объектам капитального строительства, не имеют права в начале 2008 г. одновременно принять эти суммы налога к вычету.

Если у организации на начало 2008 г. в учете числятся суммы НДС, предъявленные подрядчиками до 2005 г. при осуществлении строительства подрядным способом, то нужно опираться на нормы п. 1 ст. 3 Закона N 119-ФЗ. В нем говорится, что эти суммы НДС можно принять к вычету только по мере постановки на учет объекта завершенного капитального строительства (либо при его реализации). Налоговый вычет можно произвести при условии, что указанные суммы НДС уплачены подрядчиком, а построенный объект будет в дальнейшем использован для осуществления облагаемых операций.

Для сумм НДС, предъявленных подрядчиками в 2005 г., особый порядок вычетов установлен в п. 2 ст. 3 Закона N 119-ФЗ. Если эти суммы НДС были уплачены подрядной организацией, налогоплательщик имел право принять их к вычету равными долями по налоговым периодам в течение 2006 г. Не уплаченные подрядчиком суммы НДС, относящиеся к 2005 г., в 2006 г. к вычету заявить было нельзя. Следовательно, возможность принять к вычету данные суммы НДС может появиться только при условии оплаты работ, выполненных подрядчиком, принятия объекта на учет в составе основных средств и использования его для осуществления налогооблагаемых операций.

#### 8.5. Раздельный учет "входного" НДС при осуществлении облагаемой и не облагаемой НДС деятельности

Налогоплательщик должен обеспечить раздельный учет "входного" НДС в том случае, если он в течение налогового периода осуществляет операции как облагаемые, так и не облагаемые НДС.

Вести раздельный учет нужно и в том случае, если часть деятельности переведена на ЕНВД, а часть находится на общем режиме налогообложения.

В соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;

принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;

принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Чтобы правильно распределить "входной" НДС между облагаемыми и необлагаемыми операциями, все приобретаемые товары (работы, услуги), включая основные средства и нематериальные активы, имущественные права нужно делить на три группы:

- 1) предназначенные для использования в деятельности, облагаемой НДС;
- 2) предназначенные для использования в деятельности, не облагаемой НДС;
- 3) предназначенные для обеспечения деятельности организации в целом, которые однозначно нельзя отнести к какому-то определенному виду деятельности.

Отметим, что законодательство о налогах и сборах не определяет порядок ведения раздельного учета затрат по производству и реализации продукции.

Поэтому налогоплательщик должен самостоятельно разработать способы ведения такого учета, которые бы обеспечивали полноту и достоверность данных о затратах, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг), облагаемой и не облагаемой налогом на добавленную стоимость.

НДС, уплаченный по товарам (работам, услугам), имущественным правам, относящимся к первой группе, принимается к вычету в общеустановленном порядке.

"Входной" НДС, относящийся к товарам (работам, услугам), имущественным правам второй группы, к вычету не принимается, а учитывается в их стоимости. Его даже не нужно отдельно выделять на счете 19. Эти суммы НДС в составе стоимости приобретенных товаров (работ, услуг)

отражаются на тех счетах бухгалтерского учета, на которых отражается стоимость этих товаров (работ, услуг).

Суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам третьей группы принимаются к вычету либо учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав в той пропорции, в которой эти товары (работы, услуги), имущественные права используются для осуществления облагаемых НДС операций (освобождаемых от НДС операций).

К товарам (работам, услугам) третьей группы относятся, как правило, те товары (работы, услуги), стоимость которых списывается в качестве управленческих расходов на счета 26 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Расходы на продажу".

Однако в зависимости от специфики деятельности организации к таким товарам (работам, услугам) могут быть отнесены и те, которые отражаются на счетах 25 "Общепроизводственные расходы", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Пропорция рассчитывается исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), не облагаемых (облагаемых) НДС, в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. налоговым периодом для всех налогоплательщиков является квартал. Соответственно, распределение сумм "входного" НДС между облагаемыми и не облагаемыми НДС видами деятельности осуществляется теперь всеми налогоплательщиками по итогам квартала на основании данных о выручке по итогам квартала.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Не урегулированным остается вопрос о том, в каком размере следует при расчете пропорции учитывать выручку от облагаемых НДС операций: с учетом НДС или без.

В п. 4 ст. 170 НК РФ об этом не сказано ни слова.

По мнению налоговых органов, для обеспечения сопоставимости выручка при расчете пропорции в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ должна приниматься в расчет без учета НДС (см. Письмо МНС России от 19.01.2004 N 03-1-08/111/18). Аналогичной позиции придерживается и Минфин России (Письмо от 29.10.2004 N 03-04-11/185).

Поэтому тем, кто для расчета пропорции берет выручку с учетом НДС, нужно быть готовым отстаивать правомерность своих действий в судебном порядке. При этом нужно учитывать, что арбитражная практика по этому вопросу неоднозначна.

ФАС Волго-Вятского округа, например, при рассмотрении подобного спора целиком поддержал налогоплательщиков (см. Постановление от 23.12.2005 N A79-4355/2005). В то же время ФАС Западно-Сибирского округа считает, что п. 4 ст. 170 НК РФ не содержит требования об исключении НДС из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) при расчете пропорции (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 11.12.2006 N Ф04-8114/2006(29017-A27-42), от 07.12.2006 N Ф04-8102/2006(29102-A27-31), от 01.11.2006 N Ф04-7290/2006(28051-A70-6)).

Проиллюстрируем порядок ведения раздельного учета "входного" НДС на конкретном примере.

Пример 8.15. Организация осуществляет облагаемые и не облагаемые НДС операции.

В целях ведения раздельного учета на счете 19 выделены 2 субсчета:

19/1 - для учета сумм НДС по товарам (работам, услугам), предназначенным для осуществления облагаемых НДС операций;

19/2 - для учета сумм НДС по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций как облагаемых, так и не облагаемых НДС.

В I квартале 2008 г. были осуществлены следующие операции:

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отгружены товары на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб.	62	90	118 000
	90	68	18 000
Отгружена медицинская техника, не облагаемая НДС, на сумму 50 000 руб.	62	90	50 000

Оприходованы покупные товары на сумму 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб. Товары предназначены для перепродажи	41 19/1	60 60	200 000 36 000
Приобретен (принят к учету) копировальный аппарат для бухгалтерии стоимостью 12 980 руб., в том числе НДС - 1980 руб.	10 19/2	60 60	11 000 1 980
Копировальный аппарат введен в эксплуатацию	26	10	11 000
Отражена арендная плата за аренду офиса за I квартал в сумме 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб.	26 19/2	76 76	50 000 9 000

Итак, в I квартале организацией осуществлялись операции, облагаемые (реализация товаров) и не облагаемые НДС (реализация медицинской техники).

Выручка от облагаемых НДС операций (без НДС) - 100 000 руб.

Выручка от не облагаемых НДС операций - 50 000 руб.

В течение квартала на счете 19 отражались следующие суммы "входного" НДС:

36 000 руб. (19/1) - НДС по товарам, приобретенным для перепродажи. Эта сумма в полном объеме предъявляется к вычету в общеустановленном порядке, поскольку товары предназначены для осуществления облагаемых НДС операций. Поэтому при наличии должным образом оформленного счета-фактуры поставщика организация в I квартале имеет право предъявить к вычету "входной" НДС по приобретенным товарам в сумме 36 000 руб.:

Д-т счета 68 К-т счета 19/1 - 36 000 руб. - НДС по приобретенным товарам предъявлен к вычету;

1980 руб. (19/2) - НДС по приобретенному копировальному аппарату. Аппарат приобретен для бухгалтерии, поэтому можно утверждать, что он будет использоваться для нужд организации в целом (т.е. для осуществления как облагаемых, так и не облагаемых НДС операций). Следовательно, НДС в сумме 1980 руб. подлежит распределению между облагаемыми и не облагаемыми операциями;

9000 руб. (19/2) - НДС по аренде офиса. Эта сумма также должна распределяться между облагаемыми и не облагаемыми НДС операциями по тем же основаниям, что и НДС по копировальному аппарату.

В результате на счете 19/2 получаем сумму "входного" НДС, которая подлежит пропорциональному делению между облагаемыми и не облагаемыми НДС операциями:

$1980 + 9000 = 10\,980$  руб.

Рассчитаем долю не облагаемых НДС операций в общем объеме реализованных за квартал товаров (работ, услуг). Она составляет 33,3% ( $50\,000 : (50\,000 + 100\,000) \times 100\%$ ).

Соответственно, доля облагаемых НДС операций - 66,7%.

Теперь мы можем определить, какая сумма НДС подлежит вычету, а какая - отнесению на увеличение стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

Распределяем "входной" НДС в сумме 10 980 руб. между облагаемыми и не облагаемыми операциями:

3656 руб. ( $10\,980 \times 0,333$ ) - эта сумма приходится на не облагаемые НДС операции и к вычету не принимается;

7324 руб. ( $10\,980 \times 0,667$ ) - эта сумма приходится на облагаемые НДС операции и, следовательно, подлежит вычету.

Сумма НДС, приходящаяся на не облагаемые НДС операции (3656 руб.), складывается из двух сумм - НДС по аренде и НДС по копировальному аппарату.

К моменту расчета пропорции и сумма арендной платы, и стоимость копировального аппарата уже списаны на счет 26. Поэтому сумма НДС, подлежащая включению в их стоимость, списывается на тот же счет - счет 26.

После всех произведенных расчетов последним днем марта в бухгалтерском учете организации необходимо сделать следующие проводки:

Д-т счета 68 К-т счета 19/2 - 7324 руб. - на основании произведенного расчета сумма НДС, относящаяся к облагаемым НДС операциям, предъявлена к вычету;

Д-т счета 26 К-т счета 19/2 - 3656 руб. - на основании произведенного расчета сумма НДС, относящаяся к не облагаемым НДС операциям, списана в состав общехозяйственных расходов.

При ведении раздельного учета "входного" НДС книга покупок заполняется следующим образом.

Счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций, облагаемых НДС, регистрируются в книге покупок сразу же в момент поступления на полную сумму НДС (если, конечно, нет никаких претензий к их оформлению).

Счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным для не облагаемых НДС операций, в книге покупок вообще не регистрируются (они просто подшиваются в журнал учета полученных счетов-фактур).

Счета-фактуры по товарам (работам, услугам), которые используются и для облагаемых, и для не облагаемых НДС операций, регистрируются в книге покупок только на ту сумму налога, которая может быть предъявлена к вычету в данном налоговом периоде на основании произведенного расчета (п. 8 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

То есть в течение всего квартала все счета-фактуры, участвующие в расчете пропорции по п. 4 ст. 170 НК РФ, нужно собирать отдельно и в книге покупок не регистрировать.

По окончании квартала производится расчет пропорции. После этого все собранные счета-фактуры регистрируются в книге покупок, но не на полную сумму, а только в той части, которая принимается к вычету на основании произведенного расчета.

Пример 8.16. В условиях рассмотренного выше примера 8.15 предположим, что в I квартале в организацию поступили три счета-фактуры:

- 1) по товарам - счет N 2 от 17.03.2008 на сумму 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб.;
- 2) по копировальному аппарату - счет N 3 от 18.02.2008 на сумму 12 980 руб., в том числе НДС - 1980 руб.;
- 3) по арендной плате - счет N 12 от 31.03.2008 на сумму 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб.

В книге покупок в I квартале регистрируются все три счета-фактуры:

- 1) N 2 от 17.03.2008 - на всю сумму НДС в размере 36 000 руб. (этот счет-фактура регистрируется в книге покупок сразу после принятия к учету товаров);
- 2) N 3 от 18.02.2008 - на сумму НДС в размере 1321 руб. (регистрируется 31 марта на основании произведенного расчета:  $1980 \text{ руб.} \times 0,667 = 1321 \text{ руб.}$ );
- 3) счет N 12 от 31.03.2008 - на сумму НДС в размере 6003 руб. (регистрируется 31 марта на основании произведенного расчета:  $9000 \text{ руб.} \times 0,667 = 6003 \text{ руб.}$ ).

\* \* \*

Требование о раздельном учете распространяется и на приобретаемые основные средства, и нематериальные активы.

Если приобретаемый объект предназначен для использования в операциях, облагаемых НДС, то "входной" НДС принимается к вычету в полном объеме в момент принятия этого объекта к учету (см. с. 293).

Если объект приобретается для использования в операциях, не облагаемых НДС, то вычета нет. "Входной" НДС включается в первоначальную стоимость объекта.

Если объект приобретается налогоплательщиком для осуществления операций как облагаемых, так и не облагаемых НДС (освобожденных от налогообложения), то к вычету должна приниматься только часть "входного" НДС, относящаяся к облагаемым налогом видам деятельности (операциям).

Сумма НДС, подлежащая вычету, определяется пропорционально стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за тот налоговый период, в котором приобретен соответствующий объект.

Оставшаяся сумма НДС, т.е. сумма НДС, приходящаяся на не облагаемые НДС операции, вычету не подлежит, а относится на увеличение стоимости приобретенных основных средств (нематериальных активов).

Обратим внимание на следующую проблему.

С 2008 г. налоговым периодом по НДС для всех налогоплательщиков является квартал. Соответственно, расчет пропорции для определения суммы НДС, подлежащей включению в стоимость основного средства (нематериального актива), осуществляется только по итогам квартала. Если объект приобретен в последнем месяце квартала, проблем с расчетами нет.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! А как быть, если объект был приобретен в первом или во втором месяце квартала? Как сформировать его первоначальную стоимость? Ведь на момент принятия к учету у организации еще нет данных для определения суммы НДС, которую нужно включить в стоимость объекта.

На наш взгляд, нужно исходить из того, что п. 4 ст. 170 НК РФ однозначно указывает на то, что расчет пропорции следует производить на основании данных за налоговый период, т.е. за квартал. Поэтому никаких оснований делать расчет помесечно (за тот месяц, в котором было приобретено основное средство) у организации нет.

Таким образом, в момент принятия объекта к учету его первоначальную стоимость придется формировать без НДС. По окончании квартала после расчета суммы НДС, подлежащей включению в стоимость основного средства, организации придется скорректировать первоначальную стоимость объекта и пересчитать начисленную к этому моменту сумму амортизации.

Пример 8.17. Спортивный клуб в январе 2008 г. приобрел тренажер стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Срок полезного использования тренажера - 5 лет. Тренажер предназначен для использования при проведении спортивных занятий как в детских, так и во взрослых группах. Помимо проведения спортивных занятий никаких иных видов деятельности клуб не осуществляет.

Услуги по проведению занятий в детских группах освобождаются от НДС на основании пп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ. Услуги по проведению занятий во взрослых группах облагаются НДС в общеустановленном порядке.

В такой ситуации сумма НДС по приобретенному тренажеру принимается к вычету в части, приходящейся на удельный вес выручки от проведения занятий во взрослых группах в общем объеме выручки, полученной клубом за I квартал 2008 г.

В I квартале общий объем оказанных услуг составил 120 000 руб. (без НДС), в том числе стоимость льготируемых услуг по проведению занятий в детских группах - 20 000 руб.

По итогам данных за квартал делаем расчет:

сумма НДС по приобретенному тренажеру, принимаемая к вычету:  $100\,000 : 120\,000 \times 36\,000 = 30\,000$  руб.;

сумма НДС, включаемая в стоимость тренажера:  $36\,000 - 30\,000 = 6\,000$  руб.

В бухгалтерском учете спортивного клуба в I квартале делаются следующие проводки.

Январь:

Д-т счета 08 К-т счета 60 - 200 000 руб. - отражена стоимость поступившего тренажера (без НДС);

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 36 000 руб. - отражен НДС по приобретенному тренажеру;

Д-т счета 01 К-т счета 08 - 200 000 руб. - тренажер принят к учету в составе основных средств по первоначальной стоимости без НДС.

Февраль:

Д-т счета 20 К-т счета 02 - 3333 руб. - начислена амортизация по тренажеру за февраль исходя из первоначальной стоимости 200 000 руб. ( $200\,000 : 5 \text{ лет} : 12 \text{ мес.}$ ).

Март:

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 30 000 руб. - после расчета пропорции сумма НДС в части, приходящейся на оказание облагаемых налогом услуг, предъявлена к вычету;

Д-т счета 01 К-т счета 19 - 6000 руб. - после расчета пропорции сумма НДС в части, приходящейся на оказание льготируемых услуг, отнесена на увеличение стоимости тренажера;

Д-т счета 20 К-т счета 02 - 100 руб. - скорректирована сумма амортизации за февраль;

Д-т счета 20 К-т счета 02 - 3433 руб. - начислена амортизация по тренажеру за март исходя из первоначальной стоимости 206 000 руб. ( $206\,000 : 5 \text{ лет} : 12 \text{ мес.}$ ).

\* \* \*

Чем грозит отсутствие раздельного учета?

В п. 4 ст. 170 НК РФ четко указано, что при отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Поэтому при отсутствии в данном конкретном налоговом периоде раздельного учета налогоплательщик вообще может потерять всю сумму "входного" НДС по тем товарам (работам, услугам), которые были им приобретены в этом налоговом периоде (ее нельзя будет ни к вычету предъявить, ни в расходы в целях налогообложения прибыли включить).

Это подтверждает и арбитражная практика. Суды встают на сторону налоговых органов, соглашаясь с тем, что отсутствие раздельного учета вообще лишает налогоплательщика права на вычет "входного" НДС в соответствующем налоговом периоде (см. Постановления ФАС Поволжского округа от 11.05.2006 N A65-7259/2005-СА1-37, Центрального округа от 29.07.2004 N A23-357/04А-14-33, Уральского округа от 20.09.2004 N Ф09-3831/04-АК).

\* \* \*

К освобождаемым от НДС операциям отнесены и операции с ценными бумагами (пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ). Поэтому если организация совершает операции с векселями третьих лиц, то она совершает операции, не облагаемые НДС, что влечет необходимость ведения раздельного учета "входного" НДС.

Обратите внимание! По мнению налоговых органов, использование векселя третьего лица для расчетов с поставщиками также влечет за собой необходимость ведения раздельного учета сумм "входного" НДС. То есть передача векселя поставщику в счет оплаты приобретенных товаров (работ, услуг) рассматривается налоговиками как операция по реализации векселя.

Именно такой точки зрения придерживаются Минфин России (см. Письма от 06.06.2005 N 03-04-11/126, от 21.06.2004 N 02-5-11/111@) и налоговые органы (Письмо МНС России от 15.06.2004 N 03-2-06/1/1372/22).

Отметим, что существует и другая точка зрения на эту проблему. Суть ее заключается в следующем.

Вексель имеет двойственную природу: он является и ценной бумагой, и средством платежа. Если вексель используется налогоплательщиком исключительно как средство платежа (для осуществления расчетов с контрагентами), то выбытие векселя в этом случае не является реализацией ценной бумаги. Поэтому передачу векселя третьего лица в оплату за товары (работы, услуги) нельзя рассматривать как осуществление не облагаемой НДС операции, требующей ведения раздельного учета НДС.

К такому выводу в последнее время приходят судьи во всех округах (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 22.06.2006 N А31-2731/2005-13, от 10.03.2006 N А43-13536/2005-35-483, Восточно-Сибирского округа от 03.05.2006 N А19-20131/05-52-Ф02-1915/06-С1, Западно-Сибирского округа от 26.09.2007 N Ф04-777/2007(37564-А27-15), Уральского округа от 17.10.2007 N Ф09-7592/07-С2, Центрального округа от 09.10.2007 N А14-646-200725/28).

В 2008 г. Высший Арбитражный Суд РФ также подтвердил, что использование векселя в качестве средства оплаты не может рассматриваться как реализация ценных бумаг, влекущая за собой необходимость применения п. 4 ст. 170 НК РФ (Определение ВАС РФ от 08.02.2008 N А57-13898/06-26).

Однако, учитывая позицию Минфина России, можно предположить, что и сегодня этот подход, скорее всего, не вызовет понимания у налоговиков.

\* \* \*

В последнем абз. п. 4 ст. 170 НК РФ указано, что налогоплательщик имеет право не вести раздельный учет "входного" НДС в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство.

При этом все суммы "входного" НДС, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в общеустановленном порядке.

Обратите внимание! Решение вопроса о необходимости ведения раздельного учета "входного" НДС никак не зависит от того, какую долю необлагаемые операции имеют в общей сумме выручки организации. Если выручка от не облагаемых НДС операций составляет всего 1% общей суммы выручки организации, но при этом совокупные расходы на осуществление этих операций превышают 5% общей величины расходов, то вести раздельный учет "входного" НДС придется.

Формулировку последнего абзаца п. 4 ст. 170 НК РФ нельзя назвать предельно четкой и ясной.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! В этом абзаце речь идет о совокупных расходах на производство товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС. Что подразумевается под "совокупными расходами на производство"? Означает ли эта формулировка, что последний абзац п. 4 ст. 170 НК РФ применим только к случаям реализации товаров (работ, услуг), которые произведены самим налогоплательщиком? А если продаются покупные товары? Или векселя? Может ли организация применять последний абзац п. 4 ст. 170 НК РФ?

На наш взгляд, да. В силу п. 7 ст. 3 НК РФ (все неясности толкуются в пользу налогоплательщика) можно доказывать то, что норма этого абзаца должна применяться и к торговым операциям, и к операциям по купле-продаже ценных бумаг.

При этом под совокупными расходами на осуществление операций с ценными бумагами, на наш взгляд, следует понимать все расходы, связанные с осуществлением этих операций (и те расходы, которые непосредственно относятся к купле-продаже ценных бумаг, и часть общехозяйственных расходов, приходящуюся на операции с ценными бумагами, и покупную стоимость реализованных ценных бумаг).

Отметим, что в 2008 г. вышло разъяснение Минфина России, из которого следует, что в этом ведомстве согласны с тем, что последний абзац п. 4 ст. 170 НК РФ применяется в отношении торговой деятельности (Письмо от 29.01.2008 N 03-07-11/37).

Однако на местах споры по этому поводу возникают очень часто.

И, к сожалению, арбитражная практика по этому вопросу противоречива.

Например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 22.10.2007 N Ф04-7338/2007(39408-A46-41) принял решение в пользу налогоплательщика, согласившись с тем, что норма, закрепленная в последнем абзаце п. 4 ст. 170 НК РФ, может быть использована и в том случае, когда налогоплательщик совершает операции с ценными бумагами. Аналогичное решение принял и ФАС Московского округа (Постановление от 08.10.2007 N КА-A40/9013-07).

Причем в обоих случаях судьи пришли к такому выводу. При реализации ценных бумаг можно пользоваться нормой, предусмотренной последним абзацем п. 4 ст. 170 НК РФ. При этом, поскольку в этом абзаце говорится о расходах на производство, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, для определения пропорции (больше 5% или меньше 5%) не учитываются (т.е. пропорция считается без этих расходов). Соответственно, практически наверняка сумма расходов на производство в части не облагаемых НДС операций составит меньше 5% (при совершении операций с ценными бумагами вообще нет расходов на производство), и налогоплательщик освобождается от обязанности вести раздельный учет сумм "входного" НДС.

Но есть примеры и отрицательных решений, когда суды приходили к выводу о том, что последним абзацем п. 4 ст. 170 НК РФ можно пользоваться только в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг) собственного производства. Если же речь идет о торговле покупными товарами, не облагаемыми НДС, то раздельный учет должен вестись, независимо от того, какова доля расходов на торговые операции (см., например, Постановление ФАС Центрального округа от 18.07.2007 N A48-602/06-18).

Обратите внимание! По мнению Минфина России, норма, зафиксированная в последнем абзаце п. 4 ст. 170 НК РФ, не распространяется на ситуацию, когда налогоплательщик ведет раздельный учет "входного" НДС в связи с тем, что часть его деятельности переведена на ЕНВД (Письмо Минфина России от 08.07.2005 N 03-04-11/143).

То есть по мнению Минфина России, налогоплательщики, совмещающие общий режим и ЕНВД, должны вести раздельный учет "входного" НДС, независимо от того, какова доля расходов на деятельность, переведенную на ЕНВД, в общей сумме расходов.

Отметим, что в самом п. 4 ст. 170 НК РФ такого ограничения нет. Поэтому, на наш взгляд, плательщики ЕНВД в полной мере могут пользоваться возможностью, предоставленной последним абзацем п. 4 ст. 170 НК РФ, если доля расходов на деятельность, переведенную на ЕНВД, не превышает 5% общей величины расходов. Правомочность этого вывода подтверждается арбитражной практикой, например, Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 07.12.2007 N A05-5928/2007 (см. также с. 43).

#### 8.6. Восстановление "входного" НДС

С 1 января 2006 г. в гл. 21 НК РФ появились нормы, обязывающие налогоплательщиков восстанавливать суммы "входного" НДС, ранее правомочно принятые к вычету <\*>.

<\*> До 1 января 2006 г. в гл. 21 НК РФ таких норм не было, что подтверждается многочисленными судебными решениями, в том числе и решениями ВАС РФ. Позиция ВАС РФ заключается в следующем. Если в момент приобретения имущества организация правомочно воспользовалась вычетом по НДС (т.е. на момент предъявления суммы НДС к вычету все условия, предусмотренные НК РФ, были выполнены), то последующее изменение в использовании этого имущества не влечет за собой необходимость восстанавливать принятый ранее к вычету НДС (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 11.11.2003 N 7473/03, от 30.03.2004 N 15511/03, от 22.06.2004 N 2565/04, от 26.10.2004 N 15703/03).

На нормативном уровне обязанность восстанавливать НДС была предусмотрена только для случая получения освобождения от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ.



Причем правила восстановления различаются в зависимости от того, в какой ситуации и по какому имуществу производится восстановление НДС.

Основные правила восстановления закреплены в п. 3 ст. 170 НК РФ. Кроме того, в п. 6 ст. 171 НК РФ содержатся особые правила восстановления НДС в отношении объектов недвижимости.

#### 8.6.1. Передача имущества в уставный капитал другой организации

При передаче имущества в качестве вноса в уставный капитал сторонней организации (паевых взносов в паевой фонд кооператива) восстановлению подлежит вся принятая ранее к вычету сумма НДС.

Если передаются основные средства или нематериальные активы, восстанавливается сумма НДС, пропорциональная остаточной (балансовой) стоимости переданных основных средств (нематериальных активов) без учета переоценки.

Налог необходимо восстановить в том периоде, когда произошла передача. В бухгалтерском учете восстановленная сумма налога включается в первоначальную стоимость финансовых вложений, т.е. отражается по дебету счета 58 (Письмо Минфина России от 30.10.2006 N 07-05-06/262).

Восстановленная сумма налога отражается в книге продаж. При этом Правила ведения книг покупок и книг продаж требуют регистрировать в книге продаж реквизиты того счета-фактуры, на основании которого соответствующие суммы НДС ранее были приняты к вычету (т.е. того счета-фактуры, который был получен от поставщика при приобретении имущества, переданного в уставный капитал сторонней организации).

Внимание! Важная информация! Счет-фактуру на сумму восстановленного НДС выписывать не нужно. Сумма налога указывается в документах, которыми оформляется передача (непосредственно в акте приема-передачи).

Пример 8.18. В январе 2008 г. организация А передает в качестве вклада в уставный капитал ООО "ВКМ" здание первоначальной стоимостью 3 000 000 руб.

НДС, уплаченный при приобретении здания в сумме 540 000 руб., был предъявлен к вычету в момент приобретения здания.

Остаточная стоимость здания на момент передачи в бухгалтерском и налоговом учете одинакова - 1 000 000 руб.

Денежная оценка здания, согласованная учредителями, - 1 100 000 руб.

В бухгалтерском учете организации А передача здания в качестве вклада в уставный капитал ООО "ВКМ" отражается следующими проводками:

Д-т счета 76 К-т счета 01/Выбытие основных средств - 1 000 000 руб. - отражена остаточная стоимость здания, переданного в качестве вноса в уставный капитал;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 180 000 руб. - сторно на сумму ранее

принятого к вычету НДС, исчисленную исходя из остаточной стоимости здания (1 000 000 × 0,18);

Д-т счета 76 К-т счета 19 - 180 000 руб. - отражена сумма восстановленного НДС, "передаваемая" вместе со зданием;

Д-т счета 58/Паи и акции К-т счета 76 - 1 180 000 руб. - в бухгалтерском учете сформирована стоимость вклада в уставный капитал (1 000 000 + 180 000).

Обратите внимание! В целях налогообложения прибыли у передающей стороны восстановленный НДС стоимость вклада (приобретаемой доли) увеличивать не будет.

Ведь согласно ст. 277 НК РФ она формируется исходя из остаточной стоимости переданных основных средств, определенной по данным налогового учета на момент передачи. При этом в пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ однозначно указано, что восстановленный налог в стоимость передаваемого имущества не включается. Поэтому налоговая оценка вклада (затраты на приобретение доли в уставном капитале) в данном случае составит 1 000 000 руб.

По мнению налоговых органов, сумма восстановленного НДС вообще не может быть учтена при налогообложении прибыли (Письмо УФНС России по г. Москве от 05.07.2006 N 19-11/058862).

Новые правила восстановления НДС при передаче имущества в уставный капитал другой организации затрагивают и получателя этого имущества (организацию, которая получает имущество от своего учредителя в качестве вклада в уставный капитал).

Статья 171 НК РФ с 1 января 2006 г. дополнена п. 11, позволяющим принимающей стороне предъявить к вычету сумму НДС, указанную в документах на передачу имущества в качестве вклада в уставный капитал в случае использования этого имущества для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС.

Пример 8.19. В условиях примера 8.18 предположим, что организация А передала здание ООО "ВКМ" по акту приема-передачи, в котором указана сумма НДС, восстановленного при передаче оборудования в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ, - 180 000 руб.

В бухгалтерском учете ООО "ВКМ" получение здания в уставный капитал отражается проводками:

Д-т счета 75 К-т счета 80 - 1 100 000 руб. - отражена задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал (в оценке в соответствии с учредительными документами);

Д-т счета 08 К-т счета 75 - 1 100 000 руб. - получено здание в счет вклада в уставный капитал;

Д-т счета 19 К-т счета 83 - 180 000 руб. - отражен НДС согласно акту, оформленному при передаче здания <\*>.

-----  
<\*> По разъяснению Минфина России сумма НДС по основным средствам, принятым в качестве взноса (вклада) в уставный капитал, подлежащая налоговому вычету у принимающей стороны, отражается в бухгалтерском учете принимающей стороны по дебету счета 19 в корреспонденции с кредитом счета 83 "Добавочный капитал" (Письмо Минфина России от 30.10.2006 N 07-05-06/262).

Предположим, что ООО "ВКМ" является плательщиком НДС и планирует использовать полученное здание в деятельности, облагаемой НДС. Тогда у него в бухгалтерском учете будут сделаны проводки:

Д-т счета 01 К-т счета 08 - 1 100 000 руб. - здание принято на баланс в качестве основного средства;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 180 000 руб. - принят к вычету НДС, указанный в документах на передачу.

Сумма налога, принимая к вычету, отражается принимающей стороной в книге покупок в том периоде, когда у нее возникает право на вычет. При этом в книге покупок регистрируются реквизиты документов, которыми оформлена передача имущества и в которых указаны суммы налога, восстановленные акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном п. 3 ст. 170 НК РФ (п. 8 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

#### 8.6.2. Использование ранее приобретенных товаров (работ, услуг) в операциях, не облагаемых НДС

Подпункт 2 п. 3 ст. 170 НК РФ обязывает восстанавливать "входной" НДС, если приобретенные товары (работы, услуги) начинают использоваться для осуществления операций, не облагаемых НДС.

Имеются в виду операции, перечисленные в п. 2 ст. 170 НК РФ, т.е. операции по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг):

- не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 149 НК РФ;
- местом реализации которых не признается территория РФ;
- операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ (за исключением передачи в уставный капитал, передачи правопреемникам в рамках реорганизации, передачи участнику простого товарищества при выделе его доли <\*>).

-----  
<\*> Подробнее об этом см. с. 91.

Восстанавливать НДС нужно в том периоде, когда соответствующие товары (работы, услуги) стали использоваться для осуществления перечисленных выше операций.

Восстановлению подлежит вся принятая ранее к вычету сумма НДС.

Требование о восстановлении НДС относится и к основным средствам (нематериальным активам), по которым в момент приобретения был заявлен вычет, но которые впоследствии начали использоваться в операциях, не облагаемых НДС.

При этом восстанавливается не вся сумма НДС, предъявленная к вычету, а сумма, пропорциональная остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Внимание! Важная информация! Восстановленные суммы НДС не включаются в стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

Пример 8.20. Организация, занимающаяся полиграфической деятельностью, в декабре 2007 г. приобрела партию бумаги стоимостью 1 180 000 руб. (включая НДС - 180 000 руб.).

Поскольку организация является плательщиком НДС и осуществляет виды деятельности, облагаемые НДС, вся сумма НДС по бумаге (180 000 руб.) была предъявлена к вычету.

В марте 2008 г. по решению руководства были отпечатаны рекламные листовки о деятельности организации, которые были бесплатно распространены в период проведения специализированной выставки. Для печати этих листовок была использована приобретенная в декабре 2007 г. бумага на сумму 30 000 руб. Стоимость розданных в рекламных целях листовок НДС не облагается (пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ). Поэтому организация должна восстановить НДС по бумаге, израсходованной на изготовление розданных листовок.

Сумма НДС, подлежащая восстановлению, - 5400 руб. (30 000 руб. × 0,18).

В бухгалтерском учете организации это отражается следующими проводками.

Декабрь 2007 г.:

Д-т счета 10 К-т счета 60 - 1 000 000 руб. - принята к учету приобретенная бумага;

Д-т счета 19 К-т счета 60 - 180 000 руб. - отражен НДС по приобретенной бумаге;

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 180 000 руб. - "входной" НДС по бумаге принят к вычету.

Март 2008 г.:

Д-т счета 68 К-т счета 19 - 5400 руб. - сторно на сумму НДС,

подлежащую восстановлению в связи с использованием бумаги для осуществления операций, не облагаемых НДС;

Д-т счета 26 (44) К-т счета 19 - 5400 руб. - сумма восстановленного НДС отнесена на расходы.

Восстановленную сумму налога необходимо отразить в книге продаж. При этом Правила ведения книг покупок и книг продаж требуют регистрировать в книге продаж реквизиты того счета-фактуры, на основании которого соответствующие суммы НДС ранее были приняты к вычету.

Так, в ситуации, рассмотренной в примере 8.20, в книге продаж нужно зарегистрировать счет-фактуру, который был получен от поставщика при приобретении бумаги, использованной для изготовления листовок.

Если для необлагаемых операций используются основные средства, по которым НДС был заявлен к вычету, сумма НДС, подлежащая восстановлению, рассчитывается исходя из остаточной стоимости этих основных средств без учета переоценки. Восстановленные суммы НДС не увеличивают стоимость основных средств, а относятся в состав прочих расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

В НК РФ это явно не указано, но остаточную стоимость основных средств, на наш взгляд, нужно определять по состоянию на начало того налогового периода, в котором основные средства стали использоваться для необлагаемых операций.

Если основное средство, по которому в полном объеме был заявлен вычет, начинает использоваться в не облагаемых НДС операциях не полностью, а частично, то НДС тоже нужно восстанавливать (Письмо Минфина России от 23.10.2007 N 03-07-08/308).

Но в этом случае восстанавливать нужно не всю сумму, относящуюся к остаточной стоимости, а только часть. Для расчета суммы НДС, подлежащей восстановлению, нужно рассчитать пропорцию исходя из общей суммы выручки за налоговый период и суммы выручки, не облагаемой НДС. Этот момент в НК РФ никак не урегулирован, поэтому порядок расчета этой пропорции, на наш взгляд, нужно отразить в учетной политике для целей исчисления НДС. Логично включать в расчет не все сумму выручки в целом по организации, а только ту выручку, которая относится к товарам (работам, услугам), изготовленным с использованием (прямым или косвенным) данных основных средств.

Очевидно, что объекты основных средств используются в деятельности организации в течение длительного периода времени. И может сложиться такая ситуация.

Организация купила основное средство для использования в операциях, облагаемых НДС. Заявила НДС в полной сумме к вычету. Затем, через некоторое время, это основное средство было использовано для операций, не облагаемых НДС. Организация в установленном порядке восстановила часть ранее заявленной к вычету суммы НДС. А еще через некоторое время

основное средство снова стало использоваться исключительно для облагаемых НДС операций. Может ли организация в этом случае снова заявить к вычету часть "входного" НДС?

По нашему мнению, не может, поскольку в Налоговом кодексе нет норм, позволяющих поступить таким образом.

Минфин России придерживается по этому вопросу такой же позиции (Письмо от 20.09.2007 N 03-07-08/270 доведено до сведения налоговых органов Письмом ФНС России от 18.10.2007 N ШТ-6-03/787@).

#### 8.6.3. Переход на специальный налоговый режим

Если организация (предприниматель) переходит на упрощенную систему налогообложения или на уплату ЕНВД, то в соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ она должна восстановить "входной" НДС, относящийся к тем товарам (работам, услугам), имущественным правам, которые не были использованы до перехода.

В отношении основных средств и нематериальных активов восстановлению подлежит сумма налога, пропорциональная остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Восстанавливать налог нужно в налоговом периоде, предшествующем переходу на УСН или ЕНВД.

При переходе на ЕСХН "входной" НДС восстанавливать не нужно.

Подробно порядок восстановления НДС при переходе на специальные налоговые режимы рассмотрен в подразд. 1.3.2.

#### 8.6.4. Восстановление НДС по объектам недвижимости

По всем объектам основных средств, за исключением объектов недвижимости, НДС восстанавливается по правилам, установленным в п. 3 ст. 170 НК РФ.

Если же в составе основных средств налогоплательщика есть объекты недвижимости, то при восстановлении НДС по таким объектам необходимо руководствоваться особым порядком, который закреплен в п. 6 ст. 171 НК РФ.

Он применяется в отношении всех объектов недвижимости <\*> (купленных, построенных своими силами либо силами сторонних подрядчиков), НДС по которым в момент приобретения был предъявлен к вычету.

-----  
<\*> За исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов.

Если объект недвижимости начинает использоваться для осуществления операций, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ (т.е. операций, не облагаемых НДС), то ранее принятые к вычету суммы НДС нужно восстановить.

Восстановление налога осуществляется не одновременно, а в течение нескольких лет в соответствии со следующими правилами.

1. Налог восстанавливается в течение 10 лет начиная с года, в котором по объекту было начато начисление амортизации. По окончании каждого календарного года в течение указанных десяти лет налогоплательщик обязан отражать восстановленную сумму налога в Декларации по НДС за последний налоговый период каждого календарного года из десяти.

2. Расчет суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из одной десятой суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за календарный год.

3. Сумма налога, подлежащая восстановлению, в стоимость объекта недвижимости не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

4. Восстанавливать НДС не нужно в отношении основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

5. Сумма налога, подлежащая восстановлению в данном конкретном году, отражается в книге продаж в последнем месяце этого года (в декабре) (п. 16 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

Проиллюстрируем приведенные правила на конкретном примере.

Пример 8.21. Организация в 2006 г. приобрела административное здание для осуществления деятельности, облагаемой НДС. Стоимость здания - 118 000 000 руб. (в том числе

НДС - 18 000 000 руб.). Весь "входной" НДС в 2006 г. был предъявлен к вычету. Здание начало амортизироваться в налоговом учете в 2006 г.

В 2007 г. организация, наряду с облагаемой НДС деятельностью, стала осуществлять операции, не облагаемые НДС. Общая сумма выручки в 2007 г. составила 10 000 000 руб., в том числе сумма выручки от необлагаемых операций - 500 000 руб.

Итак, налог по зданию нужно восстанавливать. Восстановление налога осуществляется в течение 10 лет начиная с 2006 по 2015 г. включительно.

Сумма налога, подлежащая восстановлению в каждом году, определяется как одна десятая суммы налога, принятой к вычету, в доле, приходящейся на необлагаемые операции за этот год. В 2006 г. не облагаемых НДС операций не было, поэтому восстанавливать за этот год ничего не нужно.

Рассчитаем сумму налога, подлежащую восстановлению в 2007 г.:

$18\,000\,000 \text{ руб.} : 10 \times (500\,000 \text{ руб.} : 10\,000\,000 \text{ руб.}) = 90\,000 \text{ руб.}$

В декабре 2007 г. организация должна восстановить сумму "входного" НДС в размере 90 000 руб. и включить ее в расходы. Эта сумма должна быть отражена в книге продаж за декабрь 2007 г.

В бухгалтерском учете организации в декабре 2007 г. необходимо сделать проводки:

Д-т счета 68    К-т счета 19    -    90 000 руб.    -    сторно на сумму НДС,

подлежащую восстановлению;

Д-т счета 91 К-т счета 19 - 90 000 руб. - восстановленная сумма НДС включена в состав расходов.

Аналогичным образом придется производить расчеты ежегодно, вплоть до 2015 г.

В рассмотренном примере вроде бы все ясно и понятно. А теперь предположим, что в течение 10 лет с момента приобретения здания организация осуществляла только облагаемые НДС операции. А на 11 год (например, в условиях рассмотренного примера - в 2016 г.) стала осуществлять и не облагаемые НДС операции.

Нужно ли восстанавливать НДС?

Формально, да. Ведь не восстанавливать налог можно только в том случае, если объект уже полностью самортизирован или с момента его ввода в эксплуатацию прошло более 15 лет. А в нашем случае прошло только 11.

Но как определить сумму налога, подлежащую восстановлению? Ведь она определяется только в течение 10 лет начиная с того года, когда по объекту начали начислять амортизацию. Получается, что суммы к восстановлению нет.

К сожалению, это не единственный вопрос, который не имеет однозначного ответа.

Непонятно, например, как восстанавливать НДС по объектам недвижимости при переходе на УСН или ЕНВД. По общим правилам, приведенным в п. 3 ст. 170 НК РФ, или по специальным, закрепленным в п. 6 ст. 171 НК РФ?

Представители налоговых органов считают, что при переходе на УСН налог должен быть восстановлен одновременно по правилам, предусмотренным п. 3 ст. 170 НК РФ (Письмо Минфина России от 05.06.2007 N 03-07-11/150).

Эту же позицию они занимают и в отношении перехода на ЕНВД, но только в части тех объектов недвижимости, которые в полном объеме будут использоваться в деятельности, переведенной на ЕНВД.

Если же объект недвижимости будет использоваться одновременно как в деятельности, облагаемой налогами по общей системе, так и в деятельности, облагаемой ЕНВД, то НДС по такому объекту нужно восстанавливать по правилам, предусмотренным п. 6 ст. 171 НК РФ (см. Письмо ФНС России от 02.05.2006 N ШТ-6-03/462@).

Обратите внимание! Минфин настаивает на том, что норма, предусмотренная п. 6 ст. 171 НК РФ, действует в отношении только тех объектов недвижимости, которые начали амортизироваться после 1 января 2006 г. (см. Письмо Минфина России от 13.04.2006 N 03-04-11/65).

Это значит, что по всем остальным объектам недвижимости (т.е. по тем, которые были приобретены давно и начали амортизироваться до 1 января 2006 г.) восстановление "входного" НДС должно осуществляться по общим правилам, предусмотренным п. 3 ст. 170 НК РФ.

Для отражения информации о восстановлении "входного" НДС по объектам недвижимости в Декларации по НДС предусмотрено специальное Приложение "Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за \_\_\_\_\_ календарный год и истекший календарный год (календарные годы)".

Это Приложение заполняется один раз в год и представляется в налоговый орган в составе Декларации по НДС за последний налоговый период соответствующего года.

Приложение заполняется по всем объектам недвижимости, по которым начисление амортизации было начато после 1 января 2006 г.

При наличии у организации в составе основных средств нескольких таких объектов недвижимости, начисление амортизации по которым начато после 1 января 2006 г., Приложение заполняется отдельно по каждому из них.

В каждом Приложении рассчитывается сумма НДС, подлежащая восстановлению по данному конкретному объекту недвижимости (графа 11 строки 020). Эта сумма переносится в разд. 3 Декларации по НДС, составленной за последний налоговый период года (в строку 190 "Суммы налога, подлежащие восстановлению, ранее правомерно принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам").

Обратите внимание! Из Порядка заполнения Декларации по НДС (раздел "Порядок заполнения Приложения...") следует, что при наличии в составе основных средств объектов недвижимости налогоплательщик обязан ежегодно заполнять соответствующие Приложения, независимо от того, использовал ли он в данном конкретном году эти объекты недвижимости для осуществления не облагаемых НДС операций.

Если объект недвижимости не использовался при осуществлении не облагаемых НДС операций, то в графах 8 - 11 (в которых производится расчет суммы НДС, подлежащей восстановлению) ставятся прочерки.

В условиях примера 8.21 организация должна сдать в налоговую инспекцию Декларацию за декабрь 2007 г., в состав которой входит Приложение, заполненное так, как это показано на с. 337.

Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет  
за 2007 календарный год и истекший календарный год  
(календарные годы)

За календарный год (истекшие календарные годы)	Код операции по объекту недвижимости	Наименование объекта недвижимости	Дата ввода объекта недвижимости в эксплуатацию для исчисления амортизации (число, месяц, год)	Дата начала начисления амортизационных отчислений по объекту недвижимости (число, месяц, год)	Стоимость объекта недвижимости на дату ввода объекта в эксплуатацию без учета НДС	Сумма НДС, принятая к вычету по объекту недвижимости	Дата начала использования объекта недвижимости для операций, указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации (число, месяц, год)	1/10 часть суммы НДС, принятой к вычету по объекту недвижимости (гр. 7 х 1/10)	Доля отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, не облагаемых НДС, в общей стоимости отгрузки (%)	Сумма подлежащая восстановлению и уплате в бюджет календарный год (истекшие календарные годы) (гр. 9 х 100)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
2006	1011803	Объект недвижимости, приобретенный по гражданско-правовому договору	25.03.2006	01.04.2006	100 000 000	18 000 000	-	-	-	-
2007							12.08.2007	1 800 000	5,0	90 000

#### 8.6.5. Восстановление НДС в иных ситуациях

Если внимательно прочитать правила восстановления "входного" НДС, которые так подробно расписаны в ст. ст. 170 и 171 НК РФ, то можно сделать вывод о том, что они предусматривают необходимость восстановления НДС только в тех случаях, когда товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, начинают использоваться при осуществлении операций, не облагаемых НДС.

Однако на практике основная доля споров между налогоплательщиками и налоговыми органами касается ситуаций, когда товары (основные средства) перестают использоваться в деятельности, облагаемой НДС (при этом совсем не обязательно, что они начинают использоваться в деятельности, не облагаемой НДС).

Что это за ситуации?

Они всем известны. Например, списание (ликвидация) основных средств с остаточной стоимостью, не равной нулю. Или списание испорченных либо похищенных товаров.

Во всех этих (и аналогичных им) ситуациях налоговики всегда требовали и продолжают требовать, чтобы налогоплательщики восстанавливали "входной" НДС, ранее принятый к вычету.

Например, в Письме Минфина России от 22.11.2007 N 03-07-11/579 указано, что ранее принятые к вычету суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам, ликвидируемым до окончания срока амортизации, подлежат восстановлению. Суммы налога, подлежащие восстановлению, исчисляются исходя из остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 07.12.2007 N 03-07-11/617. При этом в нем указано, что восстановленные суммы НДС на основании пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ учитываются в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

А в Письме Минфина России от 06.05.2006 N 03-03-04/1/421 указано, что суммы НДС, ранее принятые к вычету, по товарам, выявленным при проведении инвентаризации имущества как недостающие, подлежат восстановлению.

При этом дальнейшая судьба восстановленного НДС зависит от причин недостачи.

Если утрата товара вызвана, например, пожаром (что подтверждается документально), то стоимость утраченных товаров учитывается при налогообложении прибыли в составе внереализационных расходов (пп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ). В этом случае и восстановленный налог может быть учтен при налогообложении прибыли в качестве потерь от пожаров (см. упомянутое выше Письмо Минфина России).

Если же товарные потери вызваны естественными причинами, то при налогообложении прибыли они учитываются только в пределах норм естественной убыли. Соответственно, восстановить налог нужно пропорционально всей стоимости утраченных товаров (Письмо Минфина России от 21.04.2006 N 03-03-04/1/369), но учесть при налогообложении прибыли, скорее всего, удастся только часть восстановленного НДС (в пределах норм).

Восстанавливать НДС, по мнению Минфина России, нужно во всех случаях выбытия имущества, когда это выбытие не связано с реализацией или безвозмездной передачей. К таким случаям чиновники относят выбытие в связи с потерей, порчей, боем, хищением, стихийным бедствием и др. (Письмо Минфина России от 01.11.2007 N 03-07-15/175 доведено до сведения налоговых органов Письмом ФНС России от 20.11.2007 N ШТ-6-03/899@).

Отметим, что, на наш взгляд, НДС восстанавливать не нужно ни при списании утраченных (похищенных) товаров, ни при списании основных средств. Во всяком случае Налоговый кодекс РФ такого требования не содержит.

Однако налоговые инспекторы на местах, которые руководствуются в своей работе не Налоговым кодексом РФ, а исключительно разъяснениями вышестоящих налоговых органов, при проведении проверок будут настаивать на восстановлении.

Поэтому налогоплательщикам необходимо самостоятельно принимать решение о восстановлении либо не восстановлении НДС.

При этом нужно исходить из следующего.

Если вы не готовы отстаивать свою позицию в суде, то НДС нужно восстанавливать.

Если же перспектива судебного разбирательства вас не пугает, то НДС можно не восстанавливать. Но при этом стоит, конечно же, сначала проанализировать арбитражную практику по данной конкретной ситуации, сложившуюся в вашем округе.

Отметим, что шансы выиграть подобный спор в суде существенно повысились, после того как в конце 2006 г. ВАС РФ признал противоречащим Налоговому кодексу РФ абз. 13 раздела "В целях применения статьи 171 НК РФ" Приложения к Письму ФНС России от 19.10.2005 N ММ-6-03/886@ (Решение ВАС РФ от 23.10.2006 N 10652/06).



В этом абзаце содержалось требование о восстановлении НДС, относящегося к стоимости похищенного имущества.

ВАС РФ пришел к выводу, что недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара не отнесены к числу случаев, с которыми НК РФ связывает необходимость восстановления НДС.

К аналогичному выводу приходят и федеральные арбитражные суды (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.05.2007 N А19-19165/06-Ф02-2618/07, Дальневосточного округа от 26.04.2007 N Ф03-А04/07-2/1236).

ФАС Западно-Сибирского округа (Постановление от 17.07.2007 N Ф04-4806/2007(36309-А03-42)) пришел к выводу, что налогоплательщик не обязан восстанавливать НДС при списании товаров по истечении срока годности.

По мнению ФАС Западно-Сибирского округа, не нужно восстанавливать НДС и в том случае, если какое-то имущество, по которому был заявлен вычет, выбывает в результате стихийного бедствия (Постановление от 28.03.2007 N Ф04-1732/2007(32815-А45-14)).

Списание материалов в составе расходов на аннулированные заказы, а также на выполнение НИОКР, по которым отсутствует положительный результат, также не обязывает налогоплательщиков восстанавливать к уплате в бюджет суммы НДС, которые ранее обоснованно были предъявлены к вычету (Постановление ФАС Уральского округа от 08.10.2007 N Ф09-8132/07-С2).

Больше всего споров на практике возникает в связи с выбытием основных средств, у которых остаточная стоимость к моменту выбытия не равна нулю. Что, несомненно, радует - судьи все подобные споры в настоящее время решают в пользу налогоплательщиков.

Например, ФАС Волго-Вятского округа признал, что Налоговый кодекс не содержит положений, обязывающих налогоплательщика восстановить и уплатить в бюджет суммы НДС, уплаченные и предъявленные к возмещению при приобретении основных средств, в случае утраты этих основных средств в результате форс-мажорных обстоятельств (пожара) (Постановление от 06.06.2007 N А11-6204/2006-К2-18/388). Причем правомерность позиции ФАС Волго-Вятского округа была подтверждена Высшим Арбитражным Судом РФ в Определении от 19.12.2007 N 17090/07.

ФАС Западно-Сибирского округа признал, что у налогоплательщиков отсутствует обязанность восстанавливать НДС при списании неиспользуемых основных средств (Постановление от 31.10.2007 N Ф04-7596/2007(39735-А27-37)).

Аналогичные решения принимаются и в других округах (см. Постановления ФАС Поволжского округа от 11.10.2007 N А55-733/2007, Северо-Западного округа от 15.10.2007 N А05-432/2007, Уральского округа от 26.04.2007 N Ф09-2970/07-С2).

Тем более не нужно восстанавливать НДС при реализации основных средств по цене ниже остаточной стоимости. Налоговые органы часто требуют от налогоплательщиков восстанавливать НДС в части разницы между ценой реализации и остаточной стоимостью. Однако эти требования не основаны на законе (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 02.10.2007 N Ф08-6431/2007-2385А).

## **Глава 9. ПОРЯДОК ОФОРМЛЕНИЯ СЧЕТОВ-ФАКТУР, ВЕДЕНИЯ КНИГИ ПРОДАЖ И КНИГИ ПОКУПОК**

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных правставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или со дня передачи имущественных прав. Эта норма закреплена в п. 3 ст. 168 НК РФ.

При этом покупатели и продавцы товаров (работ, услуг) обязаны вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж в порядке, установленном Правительством РФ (п. 8 ст. 169 НК РФ).

Этот порядок установлен Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила ведения книг покупок и книг продаж).

Анализ норм гл. 21 НК РФ и упомянутых выше Правил позволяет сделать вывод о том, что счета-фактуры составляются налогоплательщиками (организациями и индивидуальными предпринимателями) при совершении всех операций, признаваемых объектами налогообложения. Так, в частности, счета-фактуры составляются налогоплательщиками:

- при совершении операций, не облагаемых НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ. Счета-фактуры в этом случае выписываются без выделения НДС с соответствующей надписью или штампом "Без налога (НДС)" (п. 5 ст. 168 НК РФ);

- при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд;
- при получении сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг). Такие счета-фактуры выписываются налогоплательщиком в одном экземпляре для отражения в своей книге продаж и покупателю не передаются (п. 19 Правил).

Кроме того, счета-фактуры составляются и теми налогоплательщиками (организациями и индивидуальными предпринимателями), которые в соответствии со ст. 145 НК РФ пользуются освобождением от исполнения обязанностей налогоплательщика. При этом счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. На счете-фактуре в этом случае делается надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)" (п. 5 ст. 168 НК РФ).

Счета-фактуры не составляются:

- по операциям реализации ценных бумаг (кроме брокерских и посреднических услуг) (п. 4 ст. 169 НК РФ);
- банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не облагаемым НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ (п. 4 ст. 169 НК РФ);
- по товарам (работам, услугам), реализуемым субъектами, не являющимися плательщиками НДС;

- при реализации товаров за наличный расчет организациями (индивидуальными предпринимателями) розничной торговли и общественного питания и другими организациями (индивидуальными предпринимателями), выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению за наличный расчет с использованием ККМ, при условии выдачи покупателю кассового чека (п. 7 ст. 168 НК РФ);

- при реализации товаров (работ, услуг) непосредственно населению за наличный расчет без использования ККМ в случаях, предусмотренных законодательством РФ (п. 7 ст. 168 НК РФ). В этих случаях вместо счетов-фактур применяются действующие бланки строгой отчетности либо действующие первичные учетные документы (при осуществлении расчетов с населением через филиалы кредитных организаций, отделения связи т.п.), которые и регистрируются в книге продаж.

#### 9.1. Требования к оформлению счетов-фактур

В общем случае наличие счета-фактуры является обязательным условием для вычета НДС по приобретенным материальным ресурсам (работам, услугам) (п. 1 ст. 169 и п. 1 ст. 172 НК РФ).

Внимание! Важная информация! Для правомерного вычета НДС счет-фактура должен быть оформлен в соответствии с требованиями, установленными п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ.

В противном случае этот счет-фактура не будет рассматриваться налоговыми органами в качестве основания для вычета НДС (п. 2 ст. 169 НК РФ и п. 14 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

Фактически это означает, что отсутствие в счете-фактуре какого-либо реквизита из перечисленных в п. 5 ст. 169 НК РФ (см. ниже), например, порядкового номера или даты может служить формальным поводом для отказа налогоплательщику в принятии к вычету суммы налога, указанной в этом счете-фактуре. Поскольку счет-фактура оформляется поставщиком, а вычеты по нему получает покупатель, любая ошибка поставщика может оставить покупателя без вычета.

Внимание! Важное судебное решение! "Справедливость" такого подхода подтвердил Конституционный Суд РФ. Налогоплательщики не раз пытались доказать в суде, что нормы НК РФ, которые ставят право на получение налогоплательщиком налоговых вычетов в зависимость от соблюдения налогового законодательства его контрагентами, не соответствуют Конституции РФ. Но судьи КС РФ ничего неконституционного в этих нормах НК РФ не нашли (Определения КС РФ от 16.11.2006 N 467-О, от 18.04.2006 N 87-О).

Суд пришел к следующим выводам. Требование п. 2 ст. 169 НК РФ, согласно которому налогоплательщик в качестве основания налогового вычета может представить только счет-фактуру, содержащий все требуемые сведения, и не вправе предъявлять к вычету сумму налога, начисленную по счету-фактуре, сведения в котором отражены неверно или неполно, направлено на создание условий, позволяющих оценить правомерность налогового вычета и пресечь ситуации, связанные с необоснованным возмещением (зачетом или возвратом) сумм налога из бюджета. Названные законоположения не запрещают принимать к вычету суммы НДС, исчисление и оформление которых соответствует всем необходимым для осуществления налогового контроля требованиям, а потому не могут рассматриваться как ограничивающие конституционные права и свободы налогоплательщиков.

На практике претензии к оформлению счетов-фактур являются, наверное, самым "популярным" в среде налоговиков поводом для отказа в вычете сумм "входного" НДС. Поэтому налогоплательщикам следует внимательно изучать все получаемые от контрагентов счета-фактуры на предмет выявления в них ошибок (неточностей, отсутствия каких-то реквизитов и т.п.) с тем, чтобы сразу же принять меры к их исправлению и не доводить дело до суда.

В счете-фактуре в обязательном порядке должны быть указаны следующие реквизиты (см. п. 5 ст. 169 НК РФ).

1. Порядковый номер и дата выписки счета-фактуры.
2. Наименование, адрес и ИНН налогоплательщика и покупателя.

Если в счете-фактуре указаны недостоверные наименование и ИНН поставщика (т.е. организации с таким наименованием и ИНН не существует), вычет по такому счету-фактуре получить не удастся.

И в этом случае не поможет даже обращение в суд.

Например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 16.01.2008 N Ф04-259/2008(731-A27-42) отклонил доводы налогоплательщика о том, что он не несет ответственности за недобросовестность третьих лиц. Суд указал, что в соответствии с законодательством, регулирующим вопросы регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, информация о регистрации лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, является открытой, установлен порядок получения такой информации любым заинтересованным лицом.

Если налогоплательщик-покупатель не проверил правоспособность поставщика и принял от него документы, содержащие недостоверную информацию, он несет риск неблагоприятных последствий своего бездействия.

В соответствии с Приложением N 1 к Правилам ведения книг покупок и книг продаж указание места нахождения продавца и покупателя должно производиться в соответствии с учредительными документами. Таким образом, при заполнении соответствующих строк счетов-фактур должны указываться юридические адреса продавца и покупателя.

При этом Минфин России разъяснил, что если в учредительных документах указаны юридический и фактический адреса организации, наличие в счете-фактуре обоих адресов организации является допустимым (Письмо от 07.08.2006 N 03-04-09/15).

Если в счете-фактуре будет указан адрес продавца (покупателя), отличный от того, который указан в учредительных документах, то это практически 100-процентно повлечет за собой отказ в вычете НДС. При этом суды, как правило, поддерживают эту позицию налоговиков (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.07.2006 N A19-8653/06-15-Ф02-3152/06-С1 и от 15.06.2006 N A19-46202/05-50-Ф02-2896/06-С1).

С 1 марта 2004 г. в форму счета-фактуры был добавлен еще один обязательный реквизит - КПП покупателя и продавца (код причины постановки на налоговый учет). Соответственно, во всех счетах-фактурах, выставляемых после 1 марта 2004 г. в обязательном порядке должен быть указан КПП как продавца, так и покупателя. По разъяснению Минфина России (Письмо от 05.04.2004 N 04-03-11/54), суммы НДС, указанные в счете-фактуре, выставленном после 1 марта 2004 г. и в котором отсутствует код причины постановки на учет, к вычету приниматься не должны.

При реализации товаров (работ, услуг) организацией, состоящей на учете в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика, в строке 26 "ИНН/КПП продавца" счета-фактуры указывается КПП организации, который содержится в уведомлении о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Соответственно, при приобретении товаров (работ, услуг) такой организацией в счете-фактуре в строке 66 "ИНН/КПП покупателя" указывается КПП организации, который содержится в указанном уведомлении, а при приобретении товаров (работ, услуг) подразделениями организации по строке 66 "ИНН/КПП покупателя" - КПП соответствующего подразделения (Письмо Минфина России от 20.04.2007 N 03-07-11/114).

Отметим, что в ст. 169 НК РФ, содержащей перечень обязательных реквизитов счета-фактуры, такой реквизит как "КПП" даже не упоминается. Поэтому отсутствие или неправильное указание КПП в счете-фактуре не может служить основанием для отказа в вычете НДС.

Правомерность этого вывода в полной мере подтверждается арбитражной практикой.

Например, ФАС Дальневосточного округа признал, что у налоговой инспекции отсутствовали основания для отказа налогоплательщику в применении вычетов по счетам-фактурам, в которых был указан неверный КПП (Постановление от 20.07.2007 N Ф03-A73/07-2/2874). Причем правомерность этого решения подтвердил Высший Арбитражный Суд РФ (см. Определение ВАС РФ от 14.11.2007 N 14815/07).

Аналогичные решения можно найти в практике ФАС других округов (см, например, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 17.05.2006 N A43-49696/2005-40-893, Восточно-Сибирского округа от 14.12.2007 N A19-8418/07-57-Ф02-9192/07, Московского округа от 04.07.2006 N КА-A40/5906-06, Поволжского округа от 22.01.2008 N A55-3352/2007, Северо-Западного округа от 24.10.2007 N A21-6917/2006, Центрального округа от 27.04.2007 N A48-3315/06-15).

Однако нужно понимать, что без суда вычет по счету-фактуре, в котором не указан (или указан неправильный) КПП поставщика и (или) покупателя, вы не получите.

### 3. Наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя.

При выполнении работ (оказании услуг) понятия "грузоотправитель" и "грузополучатель" отсутствуют как таковые, поэтому соответствующие строки в счете-фактуре не заполняются (см. Письма Минфина России от 23.09.2004 N 03-04-11/158, УФНС России по г. Москве от 24.04.2007 N 19-11/37426).

Если же эти строки в счете-фактуре на оказание услуг все-таки заполнены, это не является нарушением, препятствующим вычету НДС (см. Письмо Минфина России от 24.04.2006 N 03-04-09/07).

Внимание! Важная информация! При реализации товаров информация о грузоотправителе и грузополучателе должна присутствовать в счете-фактуре в обязательном порядке.

В соответствии с Правилами ведения книг покупок и книг продаж, если продавец и грузоотправитель одно и то же лицо, то в строке 3 "Грузоотправитель и его адрес" счета-фактуры пишется "он же".

Обратите внимание! Это правило не распространяется на заполнение строк, касающихся информации о покупателе, являющемся одновременно грузополучателем. В этом случае при реализации товаров в строке 4 счета-фактуры продавцом указывается полное или сокращенное наименование грузополучателя в соответствии с учредительными документами и его почтовый адрес, а в строке 6 указывается полное или сокращенное наименование покупателя в соответствии с учредительными документами. Даже если покупатель и грузополучатель являются одним и тем же лицом, запись в строке 4 "он же" может привести к спору с налоговым органом (Письмо МНС России от 26.02.2004 N 03-1-08/525/18).

При этом оговоримся, что при рассмотрении дела в суде решение, скорее всего, будет принято в пользу налогоплательщика. Суды не считают запись "он же" в строке "Грузополучатель и его адрес" нарушением порядка оформления счетов-фактур в том случае, если покупатель и грузополучатель, действительно, совпадают в одном лице (при условии, что в счете-фактуре указаны все реквизиты покупателя) (см., например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 27.12.2004 N A56-17576/04, Восточно-Сибирского округа от 06.06.2006 N N A19-38799/05-52-Ф02-2084/06-С1, A19-38799/05-52-Ф02-2709/06-С1).

Грузоотправителем может быть не только сам продавец (владелец, собственник) груза, но и иное лицо (лицо, имеющее склад и выступающее грузоотправителем по поручению владельца груза, или лицо, совершающее действия от своего имени, но за счет и по поручению собственника товаров).

В случае если продавцом товаров по договору является одно лицо, а отгрузка этих товаров производится со склада другого лица, то в строке 3 "Грузоотправитель и его адрес" указывается полное или сокращенное наименование организации, с чьего склада отгружены товары, и его почтовый адрес.

Грузополучателем также может выступать не только сам покупатель, но и иное лицо, уполномоченное покупателем на получение груза. Если грузополучателем является иное лицо, то именно его реквизиты должны быть указаны в строке "Грузополучатель и его адрес".

Соответствующие разъяснения приведены в Письме ФНС России от 25.12.2006 N 03-1-03/2550@.

Информация о грузоотправителе и грузополучателе должна соответствовать условиям договора поставки товара (Письмо УФНС России по г. Москве от 23.01.2008 N 19-11/005123) и, соответственно, должна совпадать с аналогичной информацией, указанной в товаросопроводительных документах. В случае несовпадения спор с налоговой инспекцией, скорее всего, придется решать в суде.

Вероятность выиграть такой спор в суде, конечно, есть.

Например, ВАС РФ согласился с тем, что если в счете-фактуре в качестве грузоотправителя поставщик указал себя, а не лицо, названное грузоотправителем в транспортных накладных, то это не является нарушением требований ст. 169 НК РФ (Определение ВАС РФ от 21.12.2007 N 17236/07).

ФАС Дальневосточного округа принял решение в пользу налогоплательщика в ситуации, когда в счете-фактуре грузополучателем был назван налогоплательщик-покупатель, в то время как в актах приема-передачи грузополучателями значились иные лица. Поскольку налогоплательщик-покупатель представил контракт, подтверждающий наличие взаимоотношений между ним и реальными грузополучателями, суд признал отказ инспекции в возмещении НДС по причине

неправильного указания в счете-фактуре грузополучателя формальным и несоответствующим Налоговому кодексу (Постановление от 24.10.2007 N Ф03-А04/07-2/3613).

Но рассчитывать на то, что все судьи будут так лояльны, конечно же, нельзя. В зависимости от конкретных обстоятельств, решение суда может быть неблагоприятным для налогоплательщика (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 06.06.2006 N А19-4522/05-40-41-Ф02-2657/06-С1).

4. Номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Одной из самых распространенных ошибок на практике является незаполнение строки 5 счета-фактуры "К платежно-расчетному документу N \_\_\_".

Казалось бы, с 1 января 2006 г. для вычета "входного" НДС уже не важен факт оплаты поставщику. Поэтому многие перестали обращать внимание на заполнение строки 5 счета-фактуры.

В этой связи еще раз напомним, что счет-фактура дает право на вычет НДС только в том случае, если он соответствует требованиям п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ. А п. 5 в качестве обязательного реквизита называет "номер платежно-расчетного документа", который нужно указывать в случае авансовых платежей.

Таким образом, если вы оплатили товары (работы, услуги) авансом, то отсутствие в строке 5 информации о номере платежно-расчетного документа делает невозможным вычет по этому счету-фактуре (Письмо Минфина России от 13.04.2006 N 03-04-09/06).

Внимание! Важная информация! Если аванс был перечислен в безналичном порядке, то в строке 5 счета-фактуры необходимо указать номер и дату платежного поручения. Если авансовых платежей было несколько, то указываются номера и даты всех платежей.

Обратите внимание! На практике бывают ситуации, когда банки переоформляют от своего имени платежные поручения своих клиентов, присваивая им иные номера и даты. В результате к поставщику поступает платежное поручение, номер и дата которого отличаются от номера и даты платежного поручения, оформленного покупателем. Поставщик при заполнении счета-фактуры в строке 5 указывает реквизиты того платежного поручения, на основании которого на его счет были зачислены деньги, а не того, которое было изначально оформлено покупателем. По разъяснению Минфина России (Письмо от 06.08.2007 N 03-07-09/15), такое заполнение счета-фактуры не является нарушением и не может служить основанием для отказа в вычете НДС.

Кроме того, если номер платежного поручения состоит более чем из трех цифр, платежные поручения идентифицируются только по трем последним разрядам номера.

В Письме Минфина России от 07.11.2007 N 03-07-11/556 разъясняется, что Положением Банка России от 03.10.2002 N 2-П "О безналичных расчетах в Российской Федерации" в целях унификации учета платежных поручений допускается указание номера этого поручения по трем последним цифрам.

Соответственно, указание в строке 5 трехзначного номера платежно-расчетного документа (платежного поручения) не является нарушением. Суммы НДС, указанные в таких счетах-фактурах, принимаются к вычету в общеустановленном порядке.

Внимание! Важная информация! При оплате товаров (работ, услуг) за наличный расчет в строке 5 счета-фактуры должны быть указаны реквизиты кассового чека.

Если в счете-фактуре на товары (работы, услуги), оплаченные наличными, строка 5 не будет заполнена, налоговый орган, скорее всего, откажет вам в праве на вычет (см. Письмо Минфина России от 24.04.2006 N 03-04-09/07).

5. Наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания).

Счет-фактура должен быть заполнен на русском языке.

Если наименование товара в счете-фактуре будет указано на иностранном языке, например, в соответствующей графе счета-фактуры будет указан только набор знаков, цифр и символов на иностранном языке (без указания по-русски наименования товара), то вычет НДС по такому счету-фактуре может привести к спору с налоговым органом (см. Письмо ФНС России от 10.12.2004 N 03-1-08/2472/16).

Бывает, что счет-фактура выписывается сразу на много товарных позиций, и они все не умеваются на одном листе.

Пункт 2 ст. 169 НК РФ не устанавливает обязанность налогоплательщика выставлять счета-фактуры на одном листе. Поэтому Минфин России допускает возможность составления счета-фактуры на нескольких листах с указанием реквизитов "Руководитель организации" и "Главный

бухгалтер" на последнем листе документа. Обязательным является при этом сквозная нумерация листов счета-фактуры (Письмо Минфина России от 15.05.2006 N 03-04-09/11).

При выполнении работ (оказании услуг) в счете-фактуре должно быть указано описание выполненных работ (оказанных услуг).

По разъяснению Минфина России (Письмо от 14.12.2007 N 03-01-15/16-453), если в счете-фактуре в графе "Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права" указано не описание выполненных работ, а сделана запись "Выполнены работы по договору (акту)", то такая запись не соответствует описанию фактически выполненных работ, и выписанный в этом порядке счет-фактура не может являться основанием для принятия к вычету сумм НДС.

6. Количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания).

7. Цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога.

8. Стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога.

В типовой форме счета-фактуры (Приложение N 1 к Правилам ведения книг покупок и книг продаж) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без учета налога отражается в графе 5. При этом показатель "Всего к оплате" в данной графе 5 не предусмотрен.

Таким образом, если по одному счету-фактуре отгружается несколько наименований товаров, итог общей стоимости товаров без учета налога на добавленную стоимость в таком счете-фактуре не проставляется (Письмо Минфина России от 04.10.2006 N 03-04-11/187).

9. Сумма акциза по подакцизным товарам.

10. Ставка НДС.

Получив от поставщика счет-фактуру, не забудьте проверить, правильную ли ставку НДС применяет поставщик.

Неправильно примененная поставщиком ставка (18% вместо положенных 10 или 0%) может лишить вас вычета. Ведь налоговые органы считают, что счет-фактура, в котором указана ставка НДС, не соответствующая ст. 164 НК РФ, не может являться основанием для предъявления отраженной в нем суммы НДС к вычету (подробнее см. с. 198).

11. Сумма НДС, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая исходя из применяемых налоговых ставок.

12. Стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы НДС.

При реализации товаров (работ, услуг), стоимость которых выражена в иностранной валюте (условных единицах), расчеты за которые производятся в рублях, счет-фактура может быть выставлен как в рублях, так и в иностранной валюте.

В любом случае такой счет-фактура регистрируется продавцом в книге продаж в соответствующем рублевом эквиваленте <\*> (Письмо УФНС России по г. Москве от 06.12.2007 N 19-11/116396).

-----  
<\*> Порядок исчисления НДС при реализации товаров (работ, услуг), стоимость которых выражена в условных единицах, подробно рассмотрен на с. 220.

Обратите внимание! Счет-фактура не может быть выставлен на отрицательную сумму (Письмо Минфина России от 29.05.2007 N 03-07-09/09).

Если стоимость уже отгруженных товаров (работ, услуг) по каким-то причинам уменьшается (например, по причине предоставления скидки), поставщик должен внести изменения в первоначально выставленный счет-фактуру <\*\*\*>.

-----  
<\*\*\*> Порядок внесения исправлений в счет-фактуру рассмотрен на с. 356.

13. Страна происхождения товара.

Этот реквизит заполняется в отношении товаров, страной происхождения которых не является РФ.

При реализации товаров отечественного производства продавец в графах "Страна происхождения товара" и "Номер ТД" ставит прочерки.

В то же время указание в графе "Страна происхождения товара" слова "Россия" (при реализации товаров отечественного производства) не является нарушением, препятствующим вычету НДС по такому счету-фактуре (Письмо УМНС России по г. Москве от 14.01.2004 N 24-11/01908).

#### 14. Номер таможенной декларации (ТД).

Указанные сведения заполняются в отношении товаров, страной происхождения которых не является РФ.

Налогоплательщик, перепродающий импортные товары, несет ответственность только за соответствие сведений, указываемых им в счете-фактуре, тем сведениям, которые содержатся в счетах-фактурах и товаросопроводительных документах, полученных им от поставщика.

Таким образом, при реализации на территории РФ товаров, страной происхождения которых не является РФ, сведения о стране происхождения и номере ТД указываются следующим образом.

Налогоплательщики-импортеры при дальнейшей реализации на территории РФ ввезенных ими товаров при выписке счета-фактуры указывают в нем номер той ТД, на основании которой ими производилось таможенное оформление реализуемых по счету-фактуре товаров. Если на основании одного счета-фактуры реализуются товары, ввезенные по разным ТД, то налогоплательщику при заполнении счета-фактуры следует указывать в нем данные обо всех ТД. При этом, на наш взгляд, товары, ввезенные налогоплательщиком по разным декларациям, следует указывать в счете-фактуре отдельными позициями (даже если это товары одного наименования) для того, чтобы можно было однозначно определить, какие именно товары ввозились на основании каких именно деклараций.

Налогоплательщики, перепродающие импортные товары, в счете-фактуре указывают те данные о стране происхождения и ТД, которые содержатся в счете-фактуре, полученном от поставщика реализуемых товаров. Если налогоплательщик реализует товары, полученные им от разных поставщиков (на основании разных счетов-фактур), то при заполнении счета-фактуры такие товары следует указывать в нем отдельными позициями.

Если при налоговой проверке налоговый орган посчитает, что информация о номере ТД, указанная в счете-фактуре, не достоверна, то в вычете по этому счету-фактуре будет отказано.

Такой спор, скорее всего, придется решать в суде.

Какую позицию займет суд, предугадать сложно. Все зависит от конкретных обстоятельств дела.

Например, ФАС Московского округа принял решение в пользу налогоплательщика, обосновав свое решение следующим. Согласно последнему абзацу п. 5 ст. 169 НК РФ налогоплательщик, реализующий импортные товары, несет ответственность только за соответствие сведений о стране происхождения и номере ТД в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах. Следовательно, налоговая ответственность за несоответствие либо отсутствие этих сведений может быть возложена не на покупателя, применившего налоговый вычет в результате приобретения товара, а на налогоплательщика, реализующего указанные товары (Постановление от 14.08.2007 N КА-А40/7936-07).

ФАС Северо-Западного округа также принял сторону налогоплательщика, отметив, что налоговым законодательством не предусмотрена обязанность налогоплательщика проверять номера таможенных деклараций, указанные в выставленных поставщиками счетах-фактурах, как и возможность такой проверки не контролирующим органом, а хозяйствующим субъектом. Из буквального толкования норм п. 5 ст. 169 НК РФ следует, что налогоплательщик-покупатель не несет ответственность за достоверность сведений, предусмотренных пп. 14 (номер таможенной декларации) п. 5 ст. 169 НК РФ, указанных в счете-фактуре его поставщиком (Постановление от 23.01.2008 N А05-811/2007).

Однако в практике уже упомянутого ФАС Московского округа есть и решения в пользу налоговых органов. В ситуации, когда налоговый орган представил доказательства, свидетельствующие о том, что товар, указанный в счете-фактуре, не мог быть импортирован по декларации, указанной в этом же счете-фактуре, суд согласился с тем, что счет-фактура, содержащий недостоверные сведения, не может служить основанием для вычета (см. Постановление ФАС Московского округа от 28.06.2006 N КА-А40/5575-06).

\* \* \*

Надлежащим образом оформленный счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации-поставщика.

Если в организации отсутствует должность главного бухгалтера (что подтверждается соответствующими приказами), то счет-фактура подписывается только руководителем (Определение ВАС РФ от 28.12.2007 N 17670/07).

Согласно п. 6 ст. 169 НК РФ счета-фактуры могут подписываться и иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

Если право подписи счетов-фактур делегировано иным лицам, то после подписи в обязательном порядке должна быть указана фамилия и инициалы лица, подписавшего счет-фактуру (Письма от Минфина России от 11.01.2006 N 03-04-09/1, от 16.06.2004 N 03-03-11/97).

В то же время, если в таком счете-фактуре присутствуют также фамилии и инициалы руководителя и главного бухгалтера (наряду с фамилиями лиц, подписавших счет-фактуру), то такой документ не следует рассматривать как составленный с нарушением требований НК РФ.

Если счет-фактуру подписывают "иные" лица, то их должности указывать в счете-фактуре не нужно. Просто они должны поставить свои подписи рядом с реквизитами "Руководитель организации" и "Главный бухгалтер", наличие которых является обязательным.

Однако специалисты Минфина России не видят "криминала" в том, что вместо реквизитов "Руководитель организации" и "Главный бухгалтер" в счете-фактуре указана должность лица, подписавшего счет-фактуру (Письмо Минфина России от 26.07.2006 N 03-04-11/127). По их мнению, это не является нарушением порядка заполнения счетов-фактур. Заметим, что в данном случае Минфин России корректирует позицию Федеральной налоговой службы, придерживающейся мнения, что отсутствие, а также какое-либо изменение указанных реквизитов, ведет к нарушению требований ст. 169 НК РФ (Письмо ФНС России от 20.05.2005 N 03-1-03/838/8).

Индивидуальный предприниматель, выставя счет-фактуру, подписывает его собственноручно с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

Обратите внимание! Налоговики считают, что ст. 169 НК РФ не предусматривает возможности использования электронно-цифровой подписи или факсимильных подписей руководителя и главного бухгалтера. Поэтому принятие к вычету суммы НДС, указанной в таком счете-фактуре, приведет к спору с налоговым органом (Письма ФНС России от 07.04.2005 N 03-1-03/557/11 и МНС России от 21.04.2004 N 03-1-08/1039/17).

Арбитражная практика по этому вопросу противоречива.

Нужно исходить из того, что во многих случаях суды поддерживают позицию налоговых органов (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 06.08.2007 N А33-2095/07-Ф02-4010/07, Дальневосточного округа от 21.02.2007 N Ф03-А73/06-2/5431, Западно-Сибирского округа от 29.01.2007 N Ф04-8449/2006(29482-А46-33), Северо-Западного округа от 24.01.2005 N А13-6464/04-19).

Однако встречаются и решения в пользу налогоплательщиков.

Например, ФАС Московского округа решил, что поскольку в п. 6 ст. 169 НК РФ нет запрета на подписание счета-фактуры путем проставления факсимильных подписей руководителя и главного бухгалтера, оформление счетов-фактур с использованием указанных подписей не является нарушением ст. 169 НК РФ (Постановление от 12.07.2007 (17.07.2007) N КА-А41/5085-07).

Аналогичную позицию занял и ФАС Уральского округа, который указал, что действующее налоговое законодательство и законодательство о бухгалтерском учете не содержат норм, устанавливающих допустимые способы подписания счетов-фактур, и не предусматривают запрет на совершение подписи руководителя путем проставления штампа-факсимиле. Факсимильная подпись не является копией подписи физического лица, а представляет собой способ выполнения оригинальной личной подписи, в связи с чем проставление на счетах-фактурах факсимильной подписи не свидетельствует о нарушении требований ст. 169 НК РФ (Постановление от 16.01.2008 N Ф09-11118/07-С2).

Обратите внимание! Отсутствие в полученном от поставщика счете-фактуре расшифровок подписей, по мнению Минфина России (Письма от 11.01.2006 N 03-04-09/1, от 05.04.2004 N 04-03-11/54), делает не возможным вычет суммы НДС по данному счету-фактуре.

Однако в ст. 169 НК РФ расшифровка подписей не названа в числе обязательных реквизитов счета-фактуры. Поэтому отсутствие расшифровок подписей само по себе не может служить основанием для отказа налогоплательщику в вычете НДС (при условии, конечно, что никаких иных претензий к счету-фактуре нет), что подтверждается соответствующей арбитражной практикой.

Такое решение принял, например, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 08.11.2007 N А55-15706/06. Причем Высший Арбитражный Суд РФ не нашел оснований для пересмотра этого решения (Определение ВАС РФ от 07.02.2008 N 281/08).

Аналогичные решения принимаются судами других округов (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 17.05.2006 N А43-49696/2005-40-893, Московского округа от 04.07.2006 N КА-А40/5906-06, Центрального округа от 27.04.2007 N А48-3315/06-15, Уральского округа от 10.09.2007 N Ф09-7219/07-С2 (правомерность подтверждена Определением ВАС РФ от 28.12.2007 N 17670/07), Западно-Сибирского округа от 07.11.2007 N Ф04-7715/2007(39890-А27-34)).

\* \* \*



Типовая форма счета-фактуры, применяемая в настоящее время, приведена в Приложении N 1 к Правилам ведения книг покупок и книг продаж.

В 2006 г. Правительство РФ Постановлением от 11.05.2006 N 283 внесло изменения в Правила ведения книг покупок и книг продаж.

В частности, были внесены незначительные изменения в форму счета-фактуры. Сам состав реквизитов в счете-фактуре остался без изменений. Просто в табличной части наименования граф были приведены в соответствие с действующим законодательством.

Обратите внимание! Изменения вступили в силу с 30 мая 2006 г. (Письмо ФНС России от 22.06.2006 N ШТ-6-03/625@), поэтому налоговики на местах настаивают на том, что все счета-фактуры, датированные 30 мая 2006 г. и позднее, должны быть оформлены по новой форме. В противном случае покупатель не имеет права на вычет НДС.

Позволим себе не согласиться с таким подходом. Ведь изменения, внесенные в форму счета-фактуры, носят чисто технический характер. Они не затрагивают порядок заполнения ни одного обязательного реквизита. Поэтому оформление счета-фактуры на бланке старой формы (без учета внесенных изменений) с указанием всех обязательных реквизитов в соответствии со ст. 169 НК РФ не может препятствовать вычету "входного" НДС.

Внимание! Важная информация! Наличие в счете-фактуре дополнительных граф или строк не является нарушением установленного порядка оформления счетов-фактур.

Поставщик может вносить в форму счета-фактуры любые дополнительные реквизиты, характеризующие поставляемые товары (работы, услуги), условия поставки, условия расчетов и т.п. Внесение дополнительных реквизитов в установленную форму счета-фактуры не может служить основанием для непринятия к вычету сумм НДС, указанных в этом счете-фактуре.

В частности, не является нарушением порядка заполнения счета-фактуры наличие реквизита "Выдал" либо "Выдал (ответственное лицо)" (Письмо Минфина России от 26.07.2006 N 03-04-11/127).

До сих пор многие задают вопрос о необходимости наличия печати на счете-фактуре.

Напомним, что еще Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ из ст. 169 НК РФ было исключено требование об обязательном заверении счета-фактуры печатью. Это изменение вступило в силу с 1 июля 2002 г. Поэтому после 1 июля 2002 г. печать на счете-фактуре ставить не требуется.

\* \* \*

Счета-фактуры не должны иметь никаких подчисток и помарок. Все исправления, внесенные в счет-фактуру, должны быть заверены подписью руководителя и печатью организации-продавца (либо подписью индивидуального предпринимателя - продавца) с указанием даты внесения исправления.

Внимание! Важная информация! Не является нарушением установленного порядка заполнения счета-фактуры смешанным способом (частично машинописным, частично от руки).

Обратите внимание! В п. 14 Правил ведения книг покупок и книг продаж есть специальное указание на то, что счета-фактуры, заполненные частично от руки, частично с помощью компьютера, но соответствующие установленным нормам заполнения, могут регистрироваться в книге покупок.

Однако имейте в виду, что счет-фактура, заполненный комбинированным способом, практически всегда вызывает у налоговиков подозрения (а вдруг налогоплательщик сам дописали какую-то информацию). Поэтому, как правило, такие счета-фактуры попадают под встречную проверку. Если в рамках встречной проверки подтвердится, что счет-фактура, действительно, был заполнен поставщиком комбинированным способом, то проблем с вычетом у покупателя не будет. В противном случае... покупатель лишится вычета.

\* \* \*

Получаемые и выдаваемые счета-фактуры хранятся отдельно в журналах учета счетов-фактур.

Покупатели ведут учет счетов-фактур, получаемых от продавцов, в журнале учета полученных счетов-фактур по мере их поступления от продавцов.

Продавцы ведут журнал учета выставленных покупателям счетов-фактур, в котором хранятся их вторые экземпляры в хронологическом порядке (по мере выставления).

Даже если количество выставляемых счетов-фактур велико, налогоплательщику необходимо хранить вторые экземпляры всех выставленных счетов-фактур в бумажном виде. Вести журнал учета выставленных счетов-фактур в электронном виде (с приложением электронной версии вторых экземпляров счетов-фактур без распечатки их на бумажных носителях) нельзя (Письмо УМНС России по г. Москве от 22.06.2004 N 24-11/41346).

## 9.2. Внесение исправлений в счета-фактуры

Что делать, если счет-фактура оформлен неправильно?

Его всегда можно исправить с соблюдением всех требований законодательства (внесенные изменения должны быть заверены подписью руководителя и печатью поставщика).

Так, например, если в ходе налоговой проверки налоговый орган предъявит вам претензии, связанные с неправильным оформлением счетов-фактур, то у вас есть полное право как в ходе проверки, так и по ее завершении обратиться к поставщикам с просьбой, чтобы они внесли исправления в неправильно оформленные счета-фактуры.

После внесения всех необходимых исправлений суммы НДС, указанные в этих счетах-фактурах, предъявляются к вычету в общеустановленном порядке.

Обратите внимание! Налоговые органы считают, что неверно оформленные счета-фактуры нельзя заменять на другие (с теми же реквизитами - номерами и датами). Эта позиция изложена в Письме Минфина России от 08.12.2004 N 03-04-11/217.

Однако арбитражная практика показывает, что суды не видят в налоговом законодательстве запрета на замену неправильно оформленных документов на правильные (см., например, Постановления ФАС Дальневосточного округа от 30.08.2007 N Ф03-А73/07-2/2795, Западно-Сибирского округа от 05.12.2007 N Ф04-8385/2007(4735-А67-41), Московского округа от 28.12.2007 N КА-А41/13839-07-П, Поволжского округа от 16.12.2004 N А65-7970/04-СА2-9, Северо-Кавказского округа от 17.01.2008 N Ф08-8972/07-3360А, Уральского округа от 06.02.2008 N Ф09-59/08-С2, Центрального округа от 10.12.2007 N А48-1165/07-18).

Внимание! Важная информация! Получив от поставщика исправленный счет-фактуру, налогоплательщик-покупатель должен внести изменения в свою книгу покупок.

Порядок внесения изменений в книгу покупок определен в Правилах ведения книг покупок и книг продаж. Он таков.

Если исправления внесены в счет-фактуру, который уже был зарегистрирован в книге покупок в прошлом налоговом периоде, то нужно внести исправления в книгу покупок за этот период. Для этого следует взять дополнительный лист книги покупок (Приложение N 4 к Правилам) и в нем отразить реквизиты ошибочного (до внесения исправлений) счета-фактуры, который подлежит аннулированию.

В строку "Итого" дополнительного листа переносятся итоговые данные из книги покупок за тот налоговый период, в который вносятся изменения. Ниже (в следующей строке) указываются реквизиты счета-фактуры, подлежащего аннулированию. Затем в этом дополнительном листе выводятся новые итоговые данные за соответствующий налоговый период уже за вычетом данных по аннулированному счету-фактуре (строка "Всего").

Оформленный таким образом дополнительный лист подшивается к книге покупок за тот налоговый период, в котором был изначально зарегистрирован аннулированный счет-фактура.

Итоговые данные, полученные в дополнительном листе, используются для внесения изменений в Декларацию по НДС за тот налоговый период, к которому относится ошибка (искажение).

Заново зарегистрировать аннулированный счет-фактуру в книге покупок можно в том налоговом периоде, когда получен исправленный счет-фактура.

Пример 9.1. ООО "Плюс" в мае получило от ООО "Минус" счет-фактуру N 15 от 10.05.2006 на консультационные услуги за апрель. Стоимость услуг по счету-фактуре - 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Счет-фактура был зарегистрирован в книге покупок ООО "Плюс" за май 2006 г.

Итоговая сумма вычетов по книге покупок за май составила 54 000 руб.

В январе 2008 г. ООО "Минус" сообщило ООО "Плюс" о том, что при расчете стоимости консультационных услуг за апрель 2006 г. была допущена ошибка. Стоимость услуг за апрель после пересчета составила 10 620 руб. (в том числе НДС - 1620 руб.). Соответствующие изменения были внесены в счет-фактуру N 15 от 10.05.2006. Дата внесения изменений - 12.01.2008.

В такой ситуации бухгалтер ООО "Плюс" должен внести изменения в книгу покупок за май 2006 г. Для этого оформляется дополнительный лист книги покупок N 1 (порядковый номер дополнительного листа к книге покупок за соответствующий налоговый период) (см. с. 358).

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ЛИСТ КНИГИ ПОКУПОК N 1

ООО "Плюс"

Покупатель -----

Идентификационный номер и код причины постановки на учет  
7712312312/771201001

налогоплательщика-покупателя -----

Налоговый период (месяц, квартал), год, в котором зарегистрирован  
май 2006 г.

счет-фактура до внесения в него исправления, -----  
12.01.2008

Дополнительный лист оформлен -----

N п/п	Дата и номер счета- фактуры продавца	Дата оплаты счета- фактуры продавца	Дата принятия на учет товаров (работ, услуг), имуще- ственны х прав	Наименован ие продавца	ИНН продав ца	КПП продав ца	Страна проис- хожде- ния товара. Номер тамо- женной декла- рации	Всего покупок , включа я НДС	В том числе							покупки, освобо- ждаемые от нало- га	
									покупки, облагаемые налогом по ставке								
									18 процентов (8)		10 процентов (9)		0 процент ов	20 процентов <*> (11)			
								стоимость покупок без НДС	сумма НДС	стоимость покупок без НДС	сумма НДС		стоимост ь покупок без НДС	сумма НДС			
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5a)	(5б)	(6)	(7)	(8a)	(8б)	(9a)	(9б)	(10)	(11a)	(11б)	(12)	
Итого								354 000	300 000	54 000							
1	10.05.2006 N 15	12.05.2006	30.04.2006	ООО "Минус"	771241 2412	771201 001		11 800	10 000	1 800							
ВСЕГО								342 200	290 000	52 200							

Иванова Иванова И.И.  
Главный бухгалтер -----  
(подпись) (ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель -----  
(подпись) (ф.и.о.)

Реквизиты свидетельства о государственной  
регистрации индивидуального предпринимателя -----

-----  
<\*> До завершения расчетов по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, оказанным) до 1 января 2004 г.

Заполненный дополнительный лист подшивается к книге покупок за май 2006 г. На основании данных, отраженных в строке "Всего" дополнительного листа, бухгалтер ООО "Плюс" заполняет уточненную Декларацию по НДС за май 2006 г., указав в ней сумму вычетов в размере 52 200 руб.

Исправленный счет-фактура регистрируется в книге покупок за I квартал 2008 г.

Обратите внимание! Изложенный выше порядок внесения изменений в книгу покупок применяется независимо от того, какой именно реквизит счета-фактуры был исправлен.

Чаще всего исправления, вносимые в счета-фактуры, не затрагивают отраженную в нем сумму НДС (например, поставщик исправляет неправильно указанный адрес или дописывает реквизиты платежного поручения). Однако сам факт внесения исправлений в счет-фактуру, который ранее был уже зарегистрирован в книге покупок, влечет за собой необходимость внесения исправлений в книгу покупок. Именно такую позицию занимают налоговики (см. Письмо Минфина России от 27.07.2006 N 03-04-09/14).

Соответственно, при получении от поставщика исправленного счета-фактуры покупатель вынужден переносить вычет на более поздний срок (с того момента, когда вычет был заявлен первоначально, на тот период, когда поступил счет-фактура с внесенными изменениями) независимо от того, какой реквизит был исправлен.

Изложенные выше правила внесения изменений в книгу покупок при внесении исправлений в счета-фактуры появились в Правилах ведения книг покупок и книг продаж только в 2006 г. (соответствующие изменения были внесены в Правила Постановлением Правительства РФ от 11.05.2006 N 283).

Однако налоговые органы и раньше настаивали на том, что вычет по исправленному счету-фактуре можно заявить только в том налоговом периоде, когда были внесены исправления.

Можно ли спорить с таким подходом?

Анализ арбитражной практики показывает, что можно.

Вопрос о том, в каком периоде можно получить вычет по исправленным счетам-фактурам: в том, когда вычет был заявлен первоначально (по неправильно заполненному счету), или в том, когда был получен исправленный счет-фактура, очень часто является предметом судебных споров.

И во многих случаях налогоплательщикам удается доказать правомерность вычета задним числом, в том периоде, в котором право на вычет возникло изначально (см., например, Постановления ФАС Московского округа от 16.01.2008 N КА-А40/12683-07, Уральского округа от 07.02.2008 N Ф09-149/08-С2, Дальневосточного округа от 28.06.2007 N Ф03-А04/07-2/2410, Северо-Западного округа от 29.01.2008 N А05-12892/2006).

Но, к сожалению, возможен и иной исход спора.

В качестве примера можно привести Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.10.2007 N А19-4792/07-Ф02-7111/07. Ссылаясь на действующую редакцию Правил ведения книг покупок и книг продаж, судьи согласились с налоговиками, что право на вычет возникает у налогоплательщика только в том периоде, когда в счет-фактуру внесены исправления. Причем ВАС РФ не нашел оснований для пересмотра этого решения (Определение ВАС РФ от 31.01.2008 N 719/08).

### 9.3. Ведение книги продаж

Все организации и предприниматели, которые являются плательщиками НДС, обязаны вести книгу продаж.

Форма книги продаж приведена в Приложении N 3 к Правилам ведения книг покупок и книг продаж.

По окончании каждого налогового периода в книге продаж подводятся итоги по следующим графам:

- 4 - Всего продаж, включая НДС;
- 5а - Продажи, облагаемые по ставке 18%, без НДС;
- 5б - Сумма НДС по ставке 18%;
- 6а - Продажи, облагаемые по ставке 10%, без НДС;
- 6б - Сумма НДС по ставке 10%;
- 7 - Продажи, облагаемые по ставке 0%;

8а - Продажи, облагаемые по ставке 20%, без НДС;

8б - Сумма НДС по ставке 20%;

9 - Продажи, освобождаемые от налога.

Полученные итоговые данные служат основанием для заполнения Декларации по НДС за соответствующий налоговый период.

Книга продаж должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью.

Контроль за правильностью ведения книги продаж осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом.

Книга продаж должна храниться в течение полных пяти лет с даты последней записи (п. 27 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

При наличии большого количества покупателей книгу продаж можно вести с использованием компьютера.

В этом случае по истечении налогового периода (не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом) книга продаж распечатывается, страницы ее пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью (п. 28 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

#### 9.3.1. Заполнение книги продаж при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав

В книге продаж в первую очередь регистрируются те счета-фактуры, которые налогоплательщики выставляют покупателям.

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщик обязан составить счет-фактуру на стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав в двух экземплярах.

Первый экземпляр счета-фактуры в течение пяти дней с даты отгрузки нужно представить покупателю. При направлении счета-фактуры покупателю по почте датой представления считается дата сдачи счета-фактуры на почту.

Второй экземпляр (копия) счета-фактуры остается у продавца, подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур и отражается в книге продаж.

Внимание! Важная информация! Счета-фактуры, составленные при отгрузке товаров (работ, услуг), имущественных прав, отражаются в книге продаж в хронологическом порядке по мере отгрузки товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Счета-фактуры, выставленные покупателям при отгрузке товаров (работ, услуг), имущественных прав после 1 января 2006 г., регистрируются в книге продаж в том налоговом периоде, когда произошла отгрузка, независимо от факта оплаты.

Пример 9.2. Предприятие А отгрузило товары в адрес предприятия Б в январе 2008 г. Оплата за отгруженные товары поступила от предприятия Б в апреле 2008 г.

Счет-фактура, выписанный в январе 2008 г., в этом же месяце отражается в книге продаж предприятия А.

В апреле 2008 г. (при получении оплаты от покупателя) никаких записей в книге продаж делать не нужно.

Обратите внимание! Если до 1 января 2006 г. налогоплательщик определял выручку в целях исчисления НДС по оплате и по состоянию на 1 января 2008 г. у него осталась дебиторская задолженность покупателей за отгруженные им до 1 января 2006 г. товары (работы, услуги), то в I квартале 2008 г. налогоплательщик должен включить эту дебиторскую задолженность в свою налоговую базу по НДС (см. с. 243). Соответственно, в книге продаж за I квартал 2008 г. у такого налогоплательщика должны быть зарегистрированы те старые счета-фактуры, которые были выставлены им на имя покупателей при отгрузке товаров (работ, услуг).

\* \* \*

Суммы авансовых платежей в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в общем случае облагаются НДС (см. с. 248).

При получении авансового платежа в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, налогоплательщик должен выписать счет-фактуру на сумму поступившего аванса и зарегистрировать его в книге продаж в периоде поступления аванса.

Порядок оформления счетов-фактур при получении авансовых платежей разъяснен в Письме Минфина России от 25.08.2004 N 03-04-11/135. В нем указано, что при оформлении счетов-фактур на авансовые платежи графу 5 "Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога" заполнять не нужно. Соответственно, при регистрации такого счета-фактуры в книге продаж графа 5а "Стоимость продаж без НДС" также не заполняется.

Первый экземпляр выписанного счета-фактуры регистрируется в журнале учета выставленных счетов-фактур.

В дальнейшем по мере отгрузки товаров (работ, услуг) налогоплательщик имеет право на вычет суммы НДС, исчисленной при получении аванса. Поэтому второй экземпляр выписанного счета-фактуры подшивается в журнал учета полученных счетов-фактур и регистрируется в книге покупок в том налоговом периоде, когда произойдет отгрузка товаров (работ, услуг) в счет полученного аванса. При заполнении книги покупок в этом случае в графе 5 "Наименование продавца" указывается наименование самого налогоплательщика, уплатившего в бюджет НДС по полученным авансовым платежам.

При отгрузке товаров (работ, услуг) в счет полученного ранее аванса налогоплательщик также выписывает в установленном порядке покупателю счет-фактуру на стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) и регистрирует его в своей книге продаж. При этом никаких корректировочных записей в книге продаж на сумму поступившего аванса делать не нужно.

Пример 9.3. Предприятие А в январе 2008 г. получило аванс от предприятия Б в размере 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.) в счет предстоящей поставки товаров.

Товары на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.) были отгружены предприятию Б в марте 2008 г.

В данном случае предприятие А в январе оформляет счет-фактуру N 15 от 15.01.2008 в двух экземплярах на сумму полученного аванса и отражает его в книге продаж за I квартал. При этом первый экземпляр счета-фактуры подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур, а второй - в журнал учета полученных счетов-фактур.

В марте после отгрузки товаров под полученный аванс предприятие А оформляет счет-фактуру N 201 от 14.03.2008 на стоимость отгруженного товара, регистрирует его в своей книге продаж за I квартал и подшивает в журнал учета выставленных счетов-фактур.

При этом в книге покупок в марте регистрируется счет-фактура N 15 от 15.01.2008, выписанный и зарегистрированный в книге продаж в январе при поступлении аванса.

Бывают ситуации, когда покупатель, перечисливший аванс, затем отказывается от получения товаров (работ, услуг) и требует вернуть ему сумму перечисленного аванса. Чтобы соблюсти все требования налогового законодательства, до возврата аванса покупателю сторонам (продавцу и покупателю) необходимо расторгнуть договор либо внести в него соответствующие изменения (в части цены и условий оплаты). В этом случае после возврата суммы аванса покупателю налогоплательщик-продавец имеет право предъявить к вычету НДС, исчисленный при получении этого аванса (п. 5 ст. 171 НК РФ).

Это значит, что после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с отказом покупателя от товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщик должен зарегистрировать в книге покупок тот счет-фактуру, который был выписан им при получении аванса и зарегистрирован в книге продаж (п. 13 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

Никаких корректировочных записей в книге продаж в связи с возвратом аванса покупателю делать не нужно.

Пример 9.4. Предприятие А в январе 2008 г. получило аванс от предприятия Б в размере 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.) в счет предстоящей поставки товаров.

В марте предприятия А и Б подписали соглашение об изменении условий договора и уменьшении стоимости товаров на 236 000 руб. Новая стоимость товаров, согласованная сторонами, - 944 000 руб. (в том числе НДС - 144 000 руб.). В соответствии с подписанным соглашением предприятие А в марте вернуло предприятию Б излишне перечисленный аванс в размере 236 000 руб.

В данном случае предприятие А в январе 2008 г. оформляет счет-фактуру N 15 от 15.01.2008 в двух экземплярах на сумму полученного аванса и отражает его в книге продаж за I квартал. При этом первый экземпляр счета-фактуры подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур, а второй - в журнал учета полученных счетов-фактур.

В марте, после возврата части аванса, предприятие А регистрирует в книге покупок счет-фактуру N 15 от 15.01.2008, выписанный и зарегистрированный в книге продаж в январе при поступлении аванса. Этот счет-фактура регистрируется в книге покупок не на всю сумму НДС, а

только на сумму налога, приходящуюся на часть аванса, возвращенную покупателю (т.е. в книге покупок отражается сумма НДС в размере 36 000 руб.).

\* \* \*

При получении денежных средств, поступление которых связано с расчетами за товары, работы или услуги, (например, суммовых разниц или штрафных санкций) налогоплательщик-продавец выписывает счет-фактуру в одном экземпляре на сумму поступивших денежных средств и отражает этот счет в книге продаж за тот период, в котором эти средства поступили на его счет (в кассу) (п. 19 Правил).

\* \* \*

Отдельного внимания заслуживает порядок ведения книги продаж при реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет.

В настоящее время все наличные расчеты осуществляются с использованием ККТ, независимо от того, кто является покупателем - гражданин или организация (предприниматель).

При реализации товаров (работ, услуг) населению кассовый чек заменяет собой счет-фактуру (п. 7 ст. 168 НК РФ). Поэтому в книге продаж в этом случае продавцы регистрируют ленты ККТ.

Если же товары (работы, услуги) реализуются организации (предпринимателю), то выдача кассового чека не освобождает продавца от обязанности выписать покупателю счет-фактуру на стоимость реализованных товаров (работ, услуг). В результате на одну и ту же операцию по реализации у продавца есть два документа - чек ККТ и счет-фактура.

Возникает вопрос: какой из них регистрировать в книге продаж?

Ответ на этот вопрос содержится в п. 16 Правил ведения книг покупок и книг продаж.

В этом случае в книге продаж нужно регистрировать именно счет-фактуру. А показания контрольных лент ККТ при регистрации их в книге продаж подлежат уменьшению на суммы, указанные в выставленных покупателям счетах-фактурах.

При реализации услуг населению за наличный расчет организациям и предпринимателям предоставлено право не применять ККТ при условии выдачи покупателям соответствующих бланков строгой отчетности (п. 2 ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт").

Бланк строгой отчетности в этом случае заменяет не только чек ККТ, но и счет-фактуру (п. 7 ст. 168 НК РФ), т.е. выписывать счет-фактуру в дополнение к бланку строгой отчетности не нужно.

В книге продаж в таких случаях продавец регистрирует выданные покупателям бланки строгой отчетности.

Налогоплательщикам предоставлено право не регистрировать в книге продаж каждый бланк строгой отчетности. Можно ежемесячно составлять описи таких бланков, выданных покупателям за месяц. При этом в книгу продаж по окончании каждого месяца заносится итоговая сумма выручки на основании описи (п. 21 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

### 9.3.2. Отражение в книге продаж восстановленных сумм НДС

В ряде случаев Налоговый кодекс обязывает налогоплательщиков восстанавливать те суммы НДС, которые в предыдущих налоговых периодах были правомерно предъявлены к вычету <\*>.

-----  
<\*> Правила восстановления НДС подробно рассмотрены на с. 327.

Сведения о суммах НДС, восстановленных в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 170 и п. 6 ст. 171 НК РФ, отражаются в книге продаж (п. 16 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

Если налогоплательщик в каком-то налоговом периоде восстанавливает суммы НДС на основании п. 3 ст. 170 НК РФ, то в книге продаж за этот налоговый период необходимо зарегистрировать реквизиты того счета-фактуры, на основании которого восстанавливаемые суммы НДС были ранее приняты к вычету. При этом счет-фактура регистрируется в книге продаж на ту сумму налога, которая подлежит восстановлению.

Пунктом 6 ст. 171 НК РФ предусмотрены особые правила восстановления "входного" НДС, которые применяются только в отношении объектов недвижимости (см. подробно с. 333).

Пункт 6 ст. 171 НК РФ предписывает восстанавливать НДС по объектам недвижимости раз в год (в декабре). Соответственно, восстановленные суммы НДС должны указываться в книге продаж за декабрь (IV квартал).



Из формулировки п. 16 Правил следует, что запись в книге продаж на эту сумму налога делается на основании произведенного бухгалтером расчета. При этом регистрировать в книге продаж какие-либо счета-фактуры не нужно.

### 9.3.3. Внесение изменений в книгу продаж

В течение длительного периода времени порядок внесения изменений в книгу продаж не регламентировался никакими нормативными документами. Поэтому бухгалтеры вносили изменения в книги продаж тем способом, который им представлялся наиболее удобным (кто-то зачеркивал старые записи и вписывал новые данные, кто-то делал сторнировочные (минусовые) записи и т.п.).

С 2006 г. этой "анархии" пришел конец. Теперь порядок внесения изменений в книгу продаж закреплен в Правилах ведения книг покупок и книг продаж (соответствующие изменения в Правила внесены Постановлением Правительства РФ от 11.05.2006 N 283 и вступили в силу с 30 мая 2006 г.).

Обнаружив недостоверные данные в выставленном счете-фактуре, налогоплательщик-продавец должен внести в него изменения.

Затем нужно взять книгу продаж за тот налоговый период, в котором этот счет-фактура был зарегистрирован, и внести изменения в нее.

Изменения вносятся следующим образом.

Берется дополнительный лист книги продаж (Приложение N 5 к Правилам ведения книг покупок и книг продаж), проставляется его порядковый номер (порядковый номер исправлений, вносимых в книгу продаж за соответствующий налоговый период).

В строку "Итого" дополнительного листа переносятся итоговые данные из книги продаж за соответствующий налоговый период (либо итоговые данные из предыдущего дополнительного листа, если в книгу продаж за этот период ранее уже вносились исправления).

Затем в дополнительном листе производится запись по счету-фактуре до внесения в него исправлений, подлежащая аннулированию. Ниже (в следующей строке) осуществляется регистрация этого же счета-фактуры, но уже с внесенными в него изменениями.

После этого в дополнительном листе выводятся новые итоговые данные книги продаж за соответствующий налоговый период. Для этого из прежних итоговых значений вычитаются показатели по счету-фактуре до внесения в него изменений, а затем к ним прибавляются показатели зарегистрированного счета-фактуры с внесенными изменениями.

Оформленный таким образом дополнительный лист подшивается к книге продаж за тот период, в котором был изначально зарегистрирован исправленный счет-фактура.

Новые итоговые данные, рассчитанные в дополнительном листе, используются для внесения изменений в Декларацию по НДС за тот налоговый период, к которому относятся обнаруженные ошибки (искажения).

Пример 9.5. ООО "Минус" в мае 2006 г. выставило в адрес ООО "Плюс" счет-фактуру N 15 от 10.05.2006 на стоимость оказанных услуг. Стоимость услуг по счету-фактуре - 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Счет-фактура был зарегистрирован в книге продаж ООО "Минус" за май 2006 г.

Итоговая сумма начисленного НДС по книге продаж за май 2006 г. составила 250 000 руб.

В январе 2008 г. ООО "Минус" сообщило ООО "Плюс" о том, что при расчете стоимости услуг были применены неправильные тарифы. Стоимость услуг после пересчета составила 10 620 руб. (в том числе НДС - 1620 руб.). Соответствующие изменения были внесены в счет-фактуру N 15 от 10.05.2006. Дата внесения изменений - 12.01.2008.

В этом случае бухгалтер ООО "Минус" должен внести исправления в книгу продаж за май 2006 г.

Для этого бухгалтер должен оформить дополнительный лист книги продаж N 1 (порядковый номер дополнительного листа к книге продаж за соответствующий налоговый период) так, как это показано на с. 367. Заполненный дополнительный лист подшивается к книге продаж за май 2006 г. В результате новая итоговая сумма НДС по книге продаж за май составит уже 249 820 руб.

На основании данных, отраженных в строке "Всего" дополнительного листа, бухгалтер ООО "Минус" заполняет уточненную Декларацию по НДС за май 2006 г.

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ЛИСТ КНИГИ ПРОДАЖ N 1

ООО "Минус"

Продавец -----

Идентификационный номер и код причины постановки на учет  
7712412412/771201001

налогоплательщика-продавца -----

Налоговый период (месяц, квартал), год, в котором зарегистрирован  
май 2006 г.

счет-фактура до внесения в него исправлений, -----  
12.01.2008

Дополнительный лист оформлен -----

Дата и номер счета- фактуры продавца	Наименова ние покупателя	ИНН покупат еля	КПП покупателя	Дата оплаты счета- фактуры продавца	Всего продаж, включая НДС	В том числе								продажи, освобо- даемые от нало- га
						продажи, облагаемые налогом по ставке								
						18 процентов (5)		10 процентов (6)		0 процентов	20 процентов <*> (8)			
						стоимост ь продаж без НДС	сумма НДС	стоимость продаж без НДС	сумма НДС		стоимость продаж без НДС	сумма НДС		
(1)	(2)	(3)	(3а)	(3б)	(4)	(5а)	(5б)	(6а)	(6б)	(7)	(8а)	(8б)	(9)	
Итого					1 638 889	1 388 889	250 000							
10.05.2006 N 15	ООО "Плюс"	771231 2312	771201001	12.05.2006	11 800	10 000	1 800							
10.05.2006 N 15	ООО "Плюс"	771231 2312	771201001	12.05.2006	10 620	9 000	1 620							
ВСЕГО					1 637 709	1 387 889	249 820							

ПЕТРОВА  
Главный бухгалтер ----- ПЕТРОВА С.С.  
(подпись) (ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель -----  
(подпись) (ф.и.о.)

Реквизиты свидетельства о государственной  
регистрации индивидуального предпринимателя -----

-----  
<\*> До завершения расчетов по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, оказанным) до 1 января 2004 г.

Налоговые органы рекомендуют налогоплательщикам в аналогичном порядке вносить изменения в книгу продаж и в том случае, когда в ней ошибочно не был зарегистрирован какой-то счет-фактура. При возникновении такой ситуации в дополнительном листе книги продаж истекшего налогового периода следует зарегистрировать данный счет-фактуру и к показателям строки "Итого" дополнительного листа книги продаж прибавить показатели зарегистрированного счета-фактуры (см. Письмо ФНС России от 06.09.2006 N MM-6-03/896@).

Дополнительные листы книги продаж можно оформлять в электронном виде.

В этом случае они распечатываются, прикладываются к книге продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений, пронумеровываются с продолжением сквозной нумерации страниц книги продаж за указанный налоговый период, прошнуровываются и скрепляются печатью (п. 28 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

#### 9.4. Ведение книги покупок

Все предприниматели и организации, которые являются плательщиками НДС, обязаны вести книгу покупок.

Форма книги покупок приведена в Приложении N 2 к Правилам ведения книг покупок и книг продаж.

Книга покупок предназначена для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету в установленном порядке.

По окончании каждого налогового периода в книге покупок подводятся итоги по следующим графам:

- 7 - Всего покупок, включая НДС;
- 8а - Стоимость покупок, облагаемых по ставке 18%, без НДС;
- 8б - Сумма НДС по ставке 18%;
- 9а - Стоимость покупок, облагаемых по ставке 10%, без НДС;
- 9б - Сумма НДС по ставке 10%;
- 10 - Стоимость покупок, облагаемых по ставке 0%;
- 11а - Стоимость покупок, облагаемых по ставке 20%, без НДС;
- 11б - Сумма НДС по ставке 20%;
- 12 - Покупки, освобождаемые от НДС.

Полученные итоговые данные используются при составлении Декларации по НДС за соответствующий налоговый период.

Книга покупок должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью.

Контроль за правильностью ведения книги покупок осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом.

Книга покупок должна храниться в течение полных пяти лет с даты последней записи (п. 15 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

При наличии большого количества продавцов книгу покупок можно вести с использованием компьютера.

В этом случае по истечении налогового периода, но не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, книга покупок распечатывается, страницы ее пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью (п. 28 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

##### 9.4.1. Регистрация счетов-фактур, полученных от продавцов

Счета-фактуры, полученные от продавцов, подшиваются в журнал учета полученных счетов-фактур в хронологическом порядке (по мере их получения) и регистрируются в книге покупок в том периоде, когда у налогоплательщика выполнены все условия, необходимые для вычета в соответствии с требованиями гл. 21 НК РФ.

С 1 января 2006 г. в общем случае для вычета "входного" НДС уже не важен факт оплаты приобретенных товаров (работ, услуг).

Теперь для вычета необходимо лишь, чтобы товары (работы, услуги) были приняты к учету. Если эти товары (работы, услуги) приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС, то при наличии должным образом оформленного счета-фактуры налогоплательщик имеет право на вычет.

Таким образом, с 1 января 2006 г. получаемые от продавцов счета-фактуры регистрируются в книге покупок по мере принятия к учету соответствующих товаров (работ, услуг).

В то же время в ряде случаев вычет можно получить только после того, как соответствующие суммы НДС будут уплачены. В этих случаях счета-фактуры регистрируются в книге покупок в том налоговом периоде, когда у налогоплательщика возникло право на вычет.

Например, при расчетах ценными бумагами к вычету предъявляются суммы НДС, уплаченные поставщикам отдельными платежными поручениями в соответствии с п. 4 ст. 168 НК РФ (см. подробнее с. 271). Соответственно, полученный от поставщика счет-фактура регистрируется в книге покупок в том периоде, когда будут выполнены два условия (приобретенные товары (работы, услуги) приняты к учету и сумма НДС перечислена поставщику отдельным платежным поручением). До тех пор, пока одно из этих условий не выполнено, счет-фактура в книге покупок не регистрируется.

Обратите внимание! Налогоплательщики, определявшие до 1 января 2006 г. выручку в целях исчисления НДС по оплате и имеющие по состоянию на 1 января 2008 г. неоплаченную кредиторскую задолженность за товары (работы, услуги), приобретенные до 1 января 2006 г., в I квартале 2008 г. получили право заявить к вычету суммы НДС, относящиеся к этим товарам (работам, услугам).

Реализовать это право можно только при наличии счетов-фактур на стоимость указанных товаров (работ, услуг). Налогоплательщик должен найти эти счета-фактуры и зарегистрировать их в книге покупок за I квартал 2008 г. (см. подробнее с. 314).

\* \* \*

Данные книги покупок служат основой для определения суммы НДС, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке. Поэтому в ней не регистрируются счета-фактуры по тем товарам (работам, услугам), суммы НДС по которым к вычету (возмещению) не принимаются.

В частности, в книге покупок не регистрируются счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным для использования при осуществлении операций, не облагаемых НДС.

#### 9.4.2. Регистрация счетов-фактур, полученных с опозданием

Бывает, что счета-фактуры поступают от поставщиков с опозданием. Особенно часто это происходит со счетами-фактурами на коммунальные услуги и на услуги связи.

Вполне возможна такая ситуация. 20 апреля организация сдала в налоговые органы Декларацию по НДС за I квартал. А 22 апреля в организацию поступает счет-фактура на услуги связи, оказанные в марте, датированный 31 марта. Как в такой ситуации поступать? Вносить исправления в Декларацию за I квартал или ставить НДС к вычету во II квартале?

Вносить исправления в Декларацию за I квартал не нужно. Ведь наличие счета-фактуры является одним из условий для правомерного вычета. И пока это условие не выполнено, вычет не предоставляется. Поэтому право на вычет НДС возникает только в том налоговом периоде, когда соответствующий счет-фактура фактически поступил в организацию (в рассмотренной выше ситуации - это II квартал).

Аналогичной позиции по данному вопросу придерживаются и налоговые органы (Письмо МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@), и Минфин России (Письмо от 13.06.2007 N 03-07-11/160).

Подтверждением даты получения счета-фактуры, направленного по почте, может являться конверт с проставленным на нем штемпелем почтового отделения (Письмо Минфина России от 10.11.2004 N 03-04-11/200) или запись в журнале регистрации входящей корреспонденции (Письмо Минфина России от 16.06.2005 N 03-04-11/133).

В то же время нужно учитывать следующее.

Налоговые органы на практике настаивают на том, что налогоплательщик имеет право пользоваться вычетом только в том налоговом периоде, в котором у него возникло право на вычет. На более поздние периоды вычет переносить нельзя.

Если товары (работы, услуги) приняты к учету в январе, счет-фактура получен в январе, вычет следует заявить именно в январе.

Соответственно, если при проверке книги покупок налоговый орган видит, что в ней зарегистрированы счета-фактуры, датированные предыдущими налоговыми периодами, то он обязательно попросит от вас подтвердить тот факт, что счета-фактуры, действительно, поступили к вам с опозданием. Если представленные доказательства налоговый орган сочтет недостаточными, то в вычете в текущем периоде вам откажут.

Причем правомерность таких действий подтверждается и судами (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.05.2007 N А19-23418/06-43-Ф02-2766/07, Северо-Кавказского округа от 16.07.2007 N Ф08-3999/2007-1636А).

Если же вы сможете представить документы, подтверждающие, что счет-фактура получен именно в данном текущем периоде, тогда применение вычета в текущем периоде будет признано правомерным (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 29.08.2007 N Ф03-А16/07-2/1737).

Таким образом, регистрируя в книге покупок текущего периода счета-фактуры, выставленные поставщиками в прошлых налоговых периодах, позаботьтесь о документальном подтверждении даты поступления счета-фактуры в организацию.

#### 9.4.3. Регистрация иных документов

В соответствии со ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право принимать к вычету суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории.

Счетов-фактур на эти суммы НДС у налогоплательщика нет (и быть не может). Вычеты в этом случае предоставляются на основании таможенных деклараций и платежных документов, подтверждающих факт уплаты налога.

Эти документы (их копии, заверенные руководителем и главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем)) должны храниться в журнале учета полученных счетов-фактур. Их же нужно регистрировать и в книге покупок (п. 10 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

При ввозе на территорию РФ товаров из Республики Беларусь НДС уплачивается покупателем не на таможне, а по месту своего налогового учета.

НДС, уплаченный при ввозе товаров из Республики Беларусь, может быть предъявлен к вычету при наличии документов, подтверждающих его фактическую уплату в бюджет.

Документами, подтверждающими уплату НДС, в этом случае являются заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметками налоговых органов об уплате НДС и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату НДС.

Эти документы (их копии, заверенные руководителем и главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем)) подшиваются в журнал учета полученных счетов-фактур и регистрируются в книге покупок (п. п. 5 и 10 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

\* \* \*

При направлении работников в командировки организация имеет право на вычет сумм НДС по расходам на проезд и на проживание. Вычет предоставляется на основании бланков строгой отчетности (счетов гостиниц, проездных билетов), в которых сумма НДС выделена отдельной строкой (см. с. 283).

Эти бланки строгой отчетности (либо их копии) нужно подшивать в журнал учета полученных счетов-фактур и регистрировать в книге покупок в том периоде, когда соответствующие суммы расходов были включены в отчет о служебной командировке (п. 10 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

\* \* \*

С 1 января 2006 г. действует новый порядок учета НДС по операциям, связанным с внесением имущества в качестве вклада в уставный капитал.

Теперь сторона, передающая такое имущество (учредитель), обязана при передаче восстановить НДС, относящийся к стоимости имущества (если ранее этот НДС был принят к вычету).

Восстановленная сумма налога должна быть указана отдельной строкой в документах, подтверждающих передачу имущества.

Принимающая сторона, если она является плательщиком НДС и планирует использовать полученное имущество для операций, облагаемых НДС, имеет право поставить к вычету сумму НДС, восстановленную передающей стороной и указанную в документах на передачу (п. 11 ст. 171 НК РФ).

Вычет предоставляется на основании документов, которыми оформляется передача имущества в качестве вклада в уставный капитал и в которых указана сумма НДС, восстановленная акционером (участником, пайщиком).

Эти документы или их нотариально заверенные копии хранятся у принимающей организации в журнале учета полученных счетов-фактур (п. 5 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

Реквизиты этих документов подлежат регистрации в книге покупок в том периоде, когда у организации возникает право на вычет НДС (см. подробнее с. 329).

#### 9.4.4. Внесение изменений в книгу покупок

При обнаружении ошибки в счете-фактуре, по которому ранее уже был заявлен вычет (т.е. этот счет-фактура был зарегистрирован в книге покупок в прошлом налоговом периоде), налогоплательщику необходимо внести изменения в книгу покупок за соответствующий налоговый период, изъяв из нее данные неправильно оформленного счета-фактуры.

С 30 мая 2006 г. (дата вступления в силу изменений, внесенных в Правила ведения книг покупок и книг продаж Постановлением Правительства РФ от 11.05.2006 N 283) внесение изменений в книгу покупок в этой ситуации осуществляется путем оформления дополнительных листов книги покупок (Приложение N 4 к Правилам ведения книг покупок и книг продаж).

Подробно порядок оформления изменений рассмотрен на с. 356.

Дополнительные листы книги покупок можно оформлять в электронном виде.

В этом случае они распечатываются, прикладываются к книге покупок за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений, пронумеровываются с продолжением сквозной нумерации страниц книги покупок за указанный налоговый период, прошнуровываются и скрепляются печатью (п. 28 Правил ведения книг покупок и книг продаж).

Обратите внимание! Правила ведения книг покупок и книг продаж предполагают необходимость оформления дополнительных листов только в том случае, когда в ранее зарегистрированные в книге покупок счета-фактуры внесены исправления.

Однако налоговые органы рекомендуют использовать дополнительные листы для оформления любых изменений, вносимых в книгу покупок (см. Письмо ФНС России от 06.09.2006 N MM-6-03/896@).

Такие рекомендации, в частности, даны для ситуации, когда налогоплательщик ошибочно зарегистрировал в книге покупок счет-фактуру. Например, налогоплательщик в январе 2007 г. приобрел медицинские товары для последующей перепродажи. Реализация этих медицинских товаров НДС не облагается. Бухгалтер организации в январе 2007 г. ошибочно зарегистрировал счет-фактуру на приобретенные медицинские товары в книге покупок. В феврале ошибка была обнаружена. Следуя рекомендациям ФНС России, бухгалтер организации должен оформить дополнительный лист книги покупок за январь, отразив в нем (с минусом) данные ошибочно зарегистрированного счета-фактуры.

В аналогичном порядке рекомендовано вносить изменения в книгу покупок в том случае, когда налогоплательщик ошибочно не зарегистрировал какой-то счет-фактуру в книге покупок. Например, в январе 2008 г. бухгалтер обнаружил счет-фактуру поставщика, датированный декабрем 2007 г., на услуги, полученные в декабре. Счет-фактура был получен от поставщика в декабре, но в книге покупок за декабрь ошибочно не был зарегистрирован. Следуя разъяснениям ФНС России, бухгалтер должен оформить дополнительный лист книги покупок за декабрь 2007 г., отразив в нем (с плюсом) данные ошибочно не зарегистрированного счета-фактуры. Показатели этого счета-фактуры следует прибавить к итоговым показателям дополнительного листа.

Отметим, что речь в данном случае идет исключительно о рекомендациях, которые ФНС России дает налогоплательщикам. Следовать этим рекомендациям или нет, каждый налогоплательщик решает сам. В принципе никто не запрещает в рассмотренных выше случаях вносить изменения в книгу покупок и без оформления дополнительных листов.

Тем более, что приведенные рекомендации налоговиков противоречат порядку заполнения дополнительных листов книги покупок, содержащемуся в Правилах ведения книг покупок и книг продаж. Этот порядок (см. Приложение N 4 к Правилам) предполагает отражение в дополнительных листах книги покупок данных исключительно по аннулированным счетам-фактурам. Никаких записей "с плюсом" (т.е. увеличивающих итоговые данные) согласно Правилам в дополнительном листе книги покупок быть не может.

#### 9.5. Особенности применения счетов-фактур

##### 9.5.1. Посреднические сделки

Порядок применения счетов-фактур при осуществлении посреднических сделок традиционно вызывает много вопросов. Объясняется это тем, что правила ведения счетов-фактур, установленные нормативными документами, регулирующими порядок применения счетов-фактур при расчетах по НДС, практически не учитывают особенности, присущие посреднической

деятельности. Поэтому налогоплательщикам приходится в этом вопросе ориентироваться исключительно на ненормативные разъяснения налоговых органов.

Позиция налоговых органов по вопросу применения счетов-фактур при осуществлении посреднических сделок наиболее полно отражена в Письме МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость". Однако и в этом Письме не учтены все нюансы, характерные для такого вида сделок. Поэтому остановимся на этом вопросе более подробно.

Если порядок ведения бухгалтерского учета и исчисления налогов при осуществлении посреднических операций практически не зависит от вида посреднического договора (договор комиссии, договор поручения или агентский договор), то порядок оформления счетов-фактур, наоборот, во многом определяется видом посреднического договора.

При этом существенное значение имеет условие договора, определяющее, от чьего имени действует посредник при исполнении возложенных на него обязанностей.

Гражданское законодательство предусматривает два возможных варианта:

1) посредник при исполнении договора действует от своего имени (договор комиссии либо агентский договор, по которому агент действует от своего имени);

2) посредник при исполнении договора действует от имени доверителя (договор поручения) либо принципала (агентский договор, по которому агент действует от имени принципала).

Ниже мы рассмотрим порядок применения счетов-фактур для двух видов договоров: договора комиссии и договора поручения.

Если между сторонами заключен агентский договор, то в зависимости от того, от чьего имени действует агент, порядок применения счетов-фактур будет аналогичен порядку, применяемому в рамках исполнения либо договора комиссии (если агент действует от своего имени) либо договора поручения (если агент действует от имени принципала).

#### 9.5.1.1. Договор комиссии на реализацию товаров

При реализации товаров по договору комиссии, независимо от того, принимает комиссионер участие в расчетах за реализуемые товары или нет, в общем случае применяется следующий порядок выставления счетов-фактур:

- при отгрузке товаров покупателю комиссионер не позднее пяти дней с даты отгрузки выписывает от своего имени счет-фактуру на имя покупателя товаров. Счет-фактура выписывается комиссионером в двух экземплярах на полную стоимость реализуемых товаров. Номер указанному счету-фактуре присваивается комиссионером в соответствии с хронологией выставленных им счетов-фактур. Один экземпляр счета-фактуры передается покупателю, второй - подшивается комиссионером в журнал учета выставленных счетов-фактур без регистрации его в книге продаж, копия передается комитенту;

- комитент выписывает комиссионеру счет-фактуру на стоимость реализованных им товаров, повторяя в нем реквизиты счета-фактуры, выписанного комиссионером на имя покупателя. Номер указанному счету-фактуре присваивается комитентом в соответствии с хронологией выставленных им счетов-фактур. Один экземпляр счета-фактуры передается комиссионеру, второй - подшивается комитентом в журнал учета выставленных счетов-фактур и регистрируется им в своей книге продаж. Комиссионер, получив этот счет-фактуру от комитента, подшивает его в журнал учета полученных счетов-фактур без регистрации в книге покупок;

- по мере исполнения своих обязанностей по договору комиссии комиссионер выставляет комитенту отдельный счет-фактуру на сумму своего вознаграждения. Один экземпляр этого счета-фактуры передается комитенту, а второй подшивается комиссионером в журнал учета выставленных счетов-фактур и регистрируется в книге продаж комиссионера. Комитент регистрирует этот счет-фактуру в своей книге покупок.

Внимание! Важная информация! Порядок регистрации счетов-фактур в книге продаж у комиссионера во многом зависит от того, принимает комиссионер участие в расчетах за реализуемые товары или нет.

Если комиссионер не принимает участие в расчетах, то в книге продаж у него регистрируется только счет-фактура на сумму комиссионного вознаграждения, выставленный им на имя комитента после исполнения своих обязанностей по договору комиссии.

Пример 9.6. Предприятия А (комитент) и Б (комиссионер) заключили договор комиссии, в соответствии с которым предприятие Б реализует продукцию предприятия А без участия в расчетах за эту продукцию. Продажная стоимость продукции - 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Сумма комиссионного вознаграждения - 10% стоимости реализованной продукции.

Предприятие А передало продукцию предприятию Б в январе. В феврале предприятие Б отгрузило эту продукцию в адрес покупателя. Денежные средства от покупателя поступили на счет комитента (предприятие А) также в феврале. Предприятие А перечислило сумму комиссионного вознаграждения предприятию Б в марте.

В данном случае счета-фактуры выставляются следующим образом:

1) в феврале в течение пяти дней с даты отгрузки продукции в адрес покупателя комиссионер выставляет от своего имени счет-фактуру на имя покупателя на полную стоимость отгруженной продукции:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Пальто	шт.	200	2 500	500 000	-	18	90 000	590 000	-	-
К оплате							90 000	590 000		

2) комитент (предприятие А) выставляет на имя комиссионера (предприятие Б) такой же счет-фактуру на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.);

3) в феврале по мере исполнения всех своих обязанностей по договору комиссии комиссионер выставляет комитенту счет-фактуру на сумму комиссионного вознаграждения:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Комиссионное вознаграждение	-	-	50 000	50 000	-	18	9 000	59 000	-	-
К оплате							9 000	59 000		

В книге продаж комиссионер регистрирует только счет-фактуру, выставленный комитенту на сумму комиссионного вознаграждения.

Если комиссионер участвует в расчетах за реализуемые товары, то денежные средства, поступающие к нему от покупателей, включаются в его налоговую базу по НДС в части, приходящейся на сумму комиссионного вознаграждения. В этой связи при поступлении денежных средств от покупателя комиссионер регистрирует в своей книге продаж счет-фактуру, выставленный им в адрес покупателя, но не на полную сумму, а только на ту часть оплаты, которая приходится на сумму его комиссионного вознаграждения.

Если комиссионер получает от покупателя авансовый платеж, то в этом случае, на наш взгляд, комиссионеру следует выписать счет-фактуру на сумму поступившего аванса и зарегистрировать этот счет в своей книге продаж в части аванса, приходящегося на сумму комиссионного вознаграждения. При этом счет-фактура, выписанный комиссионером на имя покупателя при отгрузке товаров, в книге продаж комиссионера уже не регистрируется.

В дальнейшем, по мере исполнения своих обязанностей по договору комиссии, комиссионер выставляет счет-фактуру на имя комитента на сумму комиссионного вознаграждения и регистрирует этот счет-фактуру в своей книге продаж. При этом в книге покупок регистрируется счет-фактура, выписанный при поступлении аванса и зарегистрированный ранее в книге продаж.

Пример 9.7. Предприятия А (комитент) и Б (комиссионер) заключили договор комиссии, в соответствии с которым предприятие Б реализует продукцию предприятия А с участием в расчетах за эту продукцию. Продажная стоимость продукции - 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Сумма комиссионного вознаграждения - 10% стоимости реализованной продукции.

Предприятие А передало продукцию предприятию Б в январе. В январе же предприятие Б (комиссионер) получило от покупателя предоплату в размере 590 000 руб. В феврале предприятие Б отгрузило продукцию в адрес покупателя. Денежные средства за реализованную продукцию (за вычетом комиссионного вознаграждения) были перечислены комитенту (предприятие А) в апреле.

В данном случае при поступлении аванса от покупателя в январе комиссионер (предприятие Б) обязан уплатить в бюджет сумму НДС с этого аванса в части, приходящейся на его вознаграждение, то есть с суммы в размере 59 000 руб. ( $590\,000 \times 0,1$ ).

В феврале (по мере исполнения комиссионного поручения) комиссионер отражает в учете выручку от реализации своих услуг в размере 59 000 руб. и начисляет к уплате в бюджет НДС с суммы выручки. В этот момент комиссионер предъявляет к вычету сумму НДС, исчисленную к уплате в бюджет при поступлении аванса в январе.

В рассматриваемой ситуации порядок выставления счетов-фактур будет следующим:

1) в январе при поступлении аванса от покупателя комиссионер выписывает счет-фактуру на сумму поступившего аванса:



1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Аванс по дог.	-	-	-	-	-	18/ 118	9 000	59 000	-	-
К оплате							9 000	59 000		

2) в феврале в течение пяти дней с даты отгрузки продукции в адрес покупателя комиссионер выставляет от своего имени счет-фактуру на имя покупателя на полную стоимость отгруженной продукции:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Пальто	шт.	200	2 500	500 000	-	18	90 000	590 000	-	-
К оплате							90 000	590 000		

3) комитент (предприятие А) выставляет на имя комиссионера (предприятие Б) счет-фактуру на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.);

4) в феврале по мере исполнения всех своих обязанностей по договору комиссии комиссионер выставляет комитенту счет-фактуру на сумму комиссионного вознаграждения:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Комиссионное вознаграждение	-	-	50 000	50 000	-	18	9 000	59 000	-	-
К оплате							9 000	59 000		

В книге продаж комиссионера делаются следующие записи:

- в январе регистрируется счет-фактура, выписанный при поступлении аванса от покупателя, в части аванса, приходящегося на сумму комиссионного вознаграждения, то есть в книге продаж по данному счету-фактуре отражается сумма аванса в размере 59 000 руб. и сумма НДС в размере 9000 руб.;

- в феврале регистрируется счет-фактура, выставленный комиссионером комитенту на сумму комиссионного вознаграждения. Одновременно в книге покупок регистрируется счет-фактура, выписанный при поступлении аванса от покупателя и зарегистрированный в книге продаж в январе.

Обратите внимание! Представители налоговых органов настаивают на том, что дата поступления аванса от покупателя на счет комиссионера является моментом определения налоговой базы для комитента (см. с. 259).

Так, например, в рассмотренном выше примере 9.7 комиссионер получил от покупателя аванс в сумме 590 000 руб. в январе. Учитывая требования налоговиков, он должен сообщить об этом авансе комитенту. А комитент, в свою очередь, обязан в январе включить сумму этого аванса (590 000 руб.) в свою налоговую базу по НДС, независимо от того, что фактически эта сумма была получена им от комиссионера только в апреле.

Если комиссионер не является плательщиком НДС (например, применяет упрощенную систему), то в общем случае он не должен выставлять счета-фактуры на стоимость реализуемых им товаров (работ, услуг).

Однако если комитент является плательщиком НДС, то комиссионер при реализации товаров комитента выставляет конечным покупателям счета-фактуры на стоимость реализованных им товаров с выделением суммы НДС. Счета-фактуры выставляются им от своего имени. При этом выставление таких счетов-фактур не влечет за собой возникновение у комиссионера обязанности по уплате НДС в бюджет (см. Письмо УМНС России по г. Москве от 08.07.2004 N 24-11/45056).

Обратите внимание! Комиссионер выставляет счета-фактуры покупателям на всю стоимость реализованных им товаров (с учетом суммы комиссионного вознаграждения).

Счет-фактура на сумму комиссионного вознаграждения в адрес комитента комиссионером не составляется, поскольку вознаграждение НДС не облагается.

#### 9.5.1.2. Договор поручения на реализацию товаров

При реализации товаров по договору поручения, независимо от того, принимает поверенный участие в расчетах за реализуемые товары или нет, счета-фактуры на стоимость реализованных товаров выписываются покупателям от имени доверителя.

Поверенный же от своего имени выписывает счета-фактуры только на имя доверителя. Эти счета-фактуры выставляются поверенным на сумму причитающегося ему вознаграждения по мере исполнения им своих обязанностей по договору поручения.

Порядок ведения книги продаж у поверенного зависит от того, принимает он участие в расчетах за реализуемые товары или нет, и практически аналогичен тому, который был изложен выше в отношении договора комиссии на реализацию товаров.

Если поверенный не принимает участие в расчетах, то в книге продаж у него регистрируется только счет-фактура на сумму вознаграждения, выставленный им на имя доверителя после исполнения своих обязанностей по договору поручения. Этот счет-фактура регистрируется в книге продаж поверенного в том периоде, когда он исполнил свои обязанности по договору.

Если поверенный участвует в расчетах за реализуемые товары, то денежные средства, поступающие к нему от покупателей, включаются в его налоговую базу по НДС в части, приходящейся на сумму вознаграждения. В этой связи, чтобы выполнить все требования налогового законодательства, при поступлении на счет (в кассу) поверенного денежных средств от покупателя поверенному следует выписать счет-фактуру на сумму поступившей оплаты и зарегистрировать этот счет в своей книге продаж в части оплаты, приходящейся на сумму вознаграждения.

В дальнейшем, по мере исполнения своих обязанностей по договору поручения, поверенный выставляет счет-фактуру на имя доверителя на сумму своего вознаграждения и регистрирует этот счет-фактуру в своей книге продаж. При этом в книге покупок регистрируется счет-фактура, выписанный и зарегистрированный в книге продаж при поступлении средств от покупателя.

Обратите внимание! Получение поверенным аванса от покупателя влечет за собой возникновение налоговой базы по НДС у доверителя (см. с. 259).

#### 9.5.1.3. Договор комиссии на приобретение товаров

При приобретении товаров по договору комиссии, независимо от того, принимает комиссионер участие в расчетах за приобретаемые товары или нет, в общем случае применяется следующий порядок выставления счетов фактур:

- поставщик товаров выписывает счет-фактуру на имя комиссионера, приобретающего эти товары. На основании счета-фактуры, полученного от поставщика, комиссионер уже от своего имени выставляет счет-фактуру на имя комитента. В этом счете-фактуре комиссионер отражает показатели счета-фактуры, полученного от поставщика товаров. Этот счет-фактура дает комитенту право на вычет НДС по приобретенным товарам (см. Письмо Минфина России от 14.11.2006 N 03-04-09/20). Оба счета-фактуры (как полученный от поставщика, так и выставленный на имя комитента) у комиссионера в книге покупок и книге продаж не регистрируются;

- по мере исполнения своих обязанностей по договору комиссии комиссионер выставляет комитенту отдельный счет-фактуру на сумму своего вознаграждения. Один экземпляр этого счета-фактуры передается комитенту (дает комитенту право на вычет НДС по сумме комиссионного вознаграждения), а второй подшивается комиссионером в журнал учета выставленных счетов-фактур и регистрируется в книге продаж комиссионера в общеустановленном порядке.

Внимание! Важная информация! Порядок ведения книги продаж у комиссионера зависит от того, принимает комиссионер участие в расчетах за приобретаемые товары или нет.

Если комиссионер не принимает участие в расчетах, то в книге продаж у него регистрируется только счет-фактура на сумму комиссионного вознаграждения, выставленный им на имя комитента после исполнения своих обязанностей по договору комиссии. Этот счет-фактура регистрируется в книге продаж комиссионера в том периоде, когда комиссионер исполнил свои обязанности по договору.

Если комиссионер участвует в расчетах, то денежные средства, поступающие ему от комитента на покрытие его расходов, подлежат включению в налоговую базу по НДС в части, приходящейся на сумму комиссионного вознаграждения (если только из договора явно не следует, что поступившие от комитента средства не включают сумму вознаграждения). Поэтому в общем случае при получении денежных средств от комитента комиссионеру для того, чтобы соблюсти требования налогового законодательства, следует выписать счет-фактуру на сумму поступившего аванса в части, приходящейся на сумму комиссионного вознаграждения, и зарегистрировать этот счет-фактуру в своей книге продаж. Этот счет-фактура комитенту не передается.

В дальнейшем, по мере исполнения своих обязанностей по договору комиссии, комиссионер выставляет счет-фактуру на имя комитента на сумму комиссионного вознаграждения и регистрирует этот счет-фактуру в своей книге продаж. При этом в книге покупок регистрируется

счет-фактура, выписанный и зарегистрированный в книге продаж при поступлении аванса от комитента.

Пример 9.8. Предприятия А (комитент) и Б (комиссионер) заключили договор комиссии, по которому предприятие Б закупает для предприятия А оборудование стоимостью 590 000 руб. Сумма комиссионного вознаграждения установлена договором в размере 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

Предприятие А в январе перечислило предприятию Б денежные средства в размере 649 000 руб. В этом же месяце предприятие Б произвело оплату поставщику оборудования в размере 590 000 руб. Оборудование было получено предприятием Б от поставщика в феврале и в этом же месяце передано предприятию А.

В данном случае при поступлении денежных средств от комитента комиссионер (предприятие Б) обязан начислить к уплате в бюджет сумму НДС с той части аванса, которая приходится на его вознаграждение, то есть с суммы в размере 59 000 руб.

В феврале (по мере исполнения комиссионного поручения) комиссионер отражает в учете выручку от реализации своих услуг в размере 59 000 руб. и начисляет к уплате в бюджет НДС с суммы выручки. В этот момент комиссионер предъявляет к вычету сумму НДС, исчисленную к уплате в бюджет при поступлении средств от комитента.

В рассматриваемой ситуации счета-фактуры выставляются следующим образом:

1) в январе при поступлении аванса от комитента комиссионер выписывает счет-фактуру на сумму поступившего аванса в части, приходящейся на его вознаграждение:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Аванс по дог.	-	-	-	-	-	18/ 118	9 000	59 000	-	-
К оплате							9 000	59 000		

2) в феврале поставщик выставляет на имя комиссионера (предприятие Б) счет-фактуру на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.), который подшивается комиссионером в журнал учета полученных счетов-фактур:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Станок	шт.	10	50 000	500 000	-	18	90 000	590 000	-	-
К оплате							90 000	590 000		

3) в феврале по мере отгрузки оборудования комитенту комиссионер выставляет от своего имени счет-фактуру на имя комитента, в котором повторяет реквизиты счета-фактуры поставщика оборудования:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Станок	шт.	10	50 000	500 000	-	18	90 000	590 000	-	-
К оплате							90 000	590 000		

4) по мере исполнения всех своих обязанностей по договору комиссии комиссионер выставляет комитенту счет-фактуру на сумму комиссионного вознаграждения:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Комиссионное вознаграждение	-	-	50 000	50 000	-	18	9 000	59 000	-	-
К оплате							9 000	59 000		

В книге продаж комиссионера делаются следующие записи:

- в январе регистрируется счет-фактура, выписанный при поступлении аванса от комитента, то есть в книге продаж отражается сумма аванса в размере 59 000 руб. и сумма НДС в размере 9000 руб.;

- в феврале регистрируется счет-фактура на сумму комиссионного вознаграждения. Одновременно в книге покупок регистрируется счет-фактура, выписанный и зарегистрированный в книге продаж в январе при поступлении аванса.

Если условиями договора комиссии предусмотрено, что сумма комиссионного вознаграждения выплачивается комиссионеру только после выполнения поручения комитента, а

все денежные средства, перечисляемые комитентом авансом, предназначены исключительно для финансирования расходов комиссионера, связанных с исполнением договора комиссии, то авансовые платежи комитента в налоговую базу по НДС у комиссионера не включаются и, соответственно, у комиссионера нет необходимости выписывать счет-фактуру при получении указанных авансовых средств. В этом случае, также как в ситуации, когда комиссионер не участвует в расчетах, в книге продаж комиссионера регистрируется только счет-фактура на сумму комиссионного вознаграждения, выставленный им на имя комитента после выполнения своих обязанностей по договору комиссии.

Если комиссионер не является плательщиком НДС, но закупает товары для комитента-плательщика НДС, то ему необходимо перевыставить на имя комитента счета-фактуры, полученные им от поставщиков товаров. Эти счета-фактуры являются для комитента основанием, чтобы предъявить к вычету суммы НДС по товарам, приобретенным через комиссионера (см. Письмо УМНС России по г. Москве от 27.08.2004 N 24-11/55682).

При этом на сумму комиссионного вознаграждения счет-фактура комиссионером не выписывается, поскольку он не является плательщиком НДС и его услуги налогом не облагаются.

#### 9.5.1.4. Договор поручения на приобретение товаров

При приобретении товаров по договору поручения, независимо от того, принимает поверенный участие в расчетах за реализуемые товары или нет, счета-фактуры на стоимость приобретенных для доверителя товаров выписываются поставщиками непосредственно на имя доверителя.

Поверенный же от своего имени выписывает доверителю только счет-фактуру на сумму причитающегося ему вознаграждения. Этот счет-фактура выставляется поверенным по мере исполнения им своих обязанностей по договору поручения.

Порядок ведения книги продаж у поверенного зависит от того, принимает он участие в расчетах или нет, и полностью аналогичен тому, который был изложен выше в отношении договора комиссии на приобретение товаров.

#### 9.5.2. Исполнение функций заказчика-застройщика

Отдельного внимания заслуживает ситуация, когда организация выполняет функции заказчика по договору со сторонним инвестором, т.е. строительство ведется не для самого заказчика, а для третьего лица (третьих лиц).

В этом случае заказчик в течение всего срока строительства должен собирать "входной" НДС на счете 19. При этом все счета-фактуры, получаемые им от поставщиков и подрядчиков, должны подшиваться в отдельную папку без регистрации в книге покупок.

После окончания строительства и передачи объекта инвестору (инвесторам) заказчик списывает со своего баланса как затраты, учтенные на счете 08, так и суммы "входного" НДС, собранные на счете 19. Оба эти счета (и 08, и 19) закрываются в корреспонденции со счетом 86 "Целевое финансирование".

Для того чтобы инвестор мог зачесть суммы НДС по товарам (работам, услугам), включая подрядные работы, приобретенным заказчиком для строительства, заказчик на основании всех собранных в течение строительства счетов-фактур выписывает инвестору сводный счет-фактуру, в котором указывается итоговая сумма "входного" НДС, переданная инвестору. К этому счету-фактуре заказчик прилагает копии счетов-фактур, полученных им от поставщиков и подрядчиков, а также (при необходимости) копии платежных документов, подтверждающих фактическую уплату НДС.

Если инвесторов несколько, то заказчик выписывает счета-фактуры всем инвесторам, распределяя общую сумму "входного" НДС между ними пропорционально их долям в строительстве.

Выставленные инвесторам сводные счета-фактуры в книге продаж у заказчика не регистрируются. Они просто подшиваются заказчиком в журнал учета выставленных счетов-фактур.

Кроме того, нужно учесть, что заказчик, работающий на инвестора, получает от последнего вознаграждение за свои услуги (за выполнение обязанностей заказчика-застройщика). Это вознаграждение является объектом обложения НДС (см. Письма Минфина России от 26.10.2004 N 07-05-14/283, МНС России от 21.02.2003 N 03-1-08/638/17-Ж751).

На сумму своего вознаграждения заказчик выписывает инвестору отдельный счет-фактуру. Этот счет-фактура подшивается заказчиком в журнал учета выставленных счетов-фактур и регистрируется в книге продаж в общеустановленном порядке.

Изложенный выше порядок применения счетов-фактур нашел свое отражение в Письмах Минфина России от 24.05.2006 N 03-04-10/07 и ФНС России от 09.12.2004 N 03-1-08/2467/17@.

### 9.5.3. Реализация (приобретение) товаров (работ, услуг) обособленными подразделениями

Если организация имеет филиалы, представительства и другие территориально обособленные структурные подразделения, которые самостоятельно реализуют товары (работы, услуги) сторонним покупателям, то счета-фактуры, как правило, выписываются покупателям именно этими подразделениями.

В соответствии с Письмом МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость" в случае, если организация реализует товары (выполняет работы, оказывает услуги) через обособленные структурные подразделения, счета-фактуры оформляются в следующем порядке:

- счета-фактуры на отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) выставляются покупателям обособленными структурными подразделениями;

- нумерация счетов-фактур производится в порядке возрастания номеров в целом по организации. Возможно как резервирование номеров по мере их выборки, так и присвоение составных номеров с индексом обособленного подразделения;

- журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж ведутся структурными подразделениями в виде разделов единых журналов учета, единых книг покупок и продаж организации.

По окончании налогового периода указанные разделы книг покупок и книг продаж передаются обособленными подразделениями в головную организацию для оформления единых книг покупок и книг продаж налогоплательщика и составления деклараций по налогу на добавленную стоимость.

Порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и книг продаж должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения.

Правила оформления счетов-фактур, выставляемых обособленными подразделениями, разъяснены в Письмах Минфина России от 04.05.2006 N 03-04-09/08 и от 09.08.2004 N 03-04-11/127.

При оформлении счетов-фактур нужно исходить из того, что плательщиком НДС признается сама организация, а не подразделение. Поэтому счета-фактуры должны выписываться покупателям от имени головной организации - налогоплательщика. В строках 2 и 2а счета-фактуры должны быть указаны реквизиты головной организации (наименование и адрес в соответствии с учредительными документами), в строке 2б - ИНН организации и КПП соответствующего обособленного подразделения, в строке 3 - наименование и почтовый адрес фактического грузоотправителя. Если грузоотправителем является обособленное подразделение, то в этой строке указывается его наименование и адрес.

Право подписи счетов-фактур может быть делегировано определенным сотрудникам обособленного подразделения соответствующим приказом по организации или доверенностью, выданной от имени организации (п. 6 ст. 169 НК РФ).

При этом указывать должности этих работников в счетах-фактурах не нужно. Достаточно, если после подписи будут указаны фамилия и инициалы лица, подписавшего соответствующий счет-фактуру.

Возможна и другая ситуация, когда обособленные подразделения самостоятельно приобретают на стороне какие-либо товары (работы, услуги). Какие требования предъявляются к счетам-фактурам поставщиков, чтобы организация могла принять предъявленный по этим счетам НДС к вычету?

В строке 4 счета-фактуры должны быть указаны реквизиты грузополучателя. Если грузополучателем является обособленное подразделение, то в этой строке указывается его наименование и адрес.

В строках 6 и 6а счета-фактуры поставщик должен указать реквизиты головной организации - налогоплательщика (наименование и адрес в соответствии с учредительными документами), в строке 6б - ИНН организации и КПП соответствующего обособленного подразделения.

## **Глава 10. ПОРЯДОК УПЛАТЫ НДС И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ**

### **10.1. Общий порядок уплаты налога и представления декларации**

В соответствии со ст. ст. 163 и 174 НК РФ с 1 января 2008 г. все налогоплательщики уплачивают НДС в бюджет ежеквартально, до 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Никаких исключений из этого правила нет.

Декларация по НДС также представляется всеми налогоплательщиками раз в квартал в сроки, установленные для уплаты налога.

Сроки представления налоговых деклараций, а также сроки уплаты налога, приходящиеся на выходной и (или) нерабочий праздничный день, переносятся на первый рабочий день после выходного или нерабочего праздничного дня (ст. 6.1 НК РФ).

Налоговая декларация по НДС может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или направлена по почте.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения (п. 4 ст. 80 НК РФ).

Внимание! Важная информация! Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за 2007 г. превысила 100 человек, в 2008 г. обязаны представлять налоговые декларации в электронном виде (п. 3 ст. 80 НК РФ).

Это требование касается и вновь созданных в течение 2008 г. организаций, численность работников которых превышает 100 человек.

При передаче декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки (п. 4 ст. 80 НК РФ).

Налоговый орган не вправе отказать в принятии декларации, представленной налогоплательщиком по установленной форме (установленному формату), и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее получения (при получении декларации в бумажном виде) либо передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронном виде (при получении декларации по телекоммуникационным каналам связи) (п. 4 ст. 80 НК РФ).

\* \* \*

По окончании налогового периода (квартала) налогоплательщики исчисляют общую сумму налога по всем операциям, облагаемым НДС, момент определения налоговой базы которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в этом налоговом периоде (ст. 166 НК РФ).

Налогоплательщики, реализующие товары (работы, услуги), облагаемые НДС по ставке 0%, сумму налога исчисляют отдельно по каждой операции.

Обратите внимание! В соответствии с п. 7 ст. 166 НК РФ налоговым органам предоставлено право в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как разница между общей суммой налога, исчисленной в соответствии со ст. 166 НК РФ, и суммой налоговых вычетов, предусмотренных ст. 171 НК РФ.

Внимание! Важная информация! С 1 января 2007 г. налоговые вычеты по операциям, облагаемым налогом по ставке 0%, уменьшают общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ.

С 2007 г. налогоплательщики, реализующие товары (работы, услуги), облагаемые НДС по ставке 0%, получили право уменьшать сумму налога, начисленную по внутренним операциям, на суммы вычетов как по внутренним, так и по внешним (облагаемым по ставке 0%) операциям. Подробно этот вопрос рассмотрен в подразд. 10.4.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит общую сумму налога, исчисленную по операциям, облагаемым НДС, и увеличенную на сумму налога, восстановленного в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ, то сумма превышения налоговых вычетов

над общей суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с пп. 1 - 3 п. 1 ст. 146 НК РФ, возмещается налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ (порядок возмещения рассмотрен ниже в подразд. 10.5).

Пример 10.1. По итогам I квартала 2008 г. общая сумма налога, исчисленная по всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, составила 100 000 руб.

Общая сумма налоговых вычетов за I квартал 2008 г. составила 110 000 руб.

В данном случае сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за I квартал 2008 г., принимается равной нулю. Сумма превышения налоговых вычетов над суммой налога, исчисленной по всем налогооблагаемым операциям, в размере 10 000 руб. подлежит возмещению в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ.

Обратите внимание! Налогоплательщики, освобожденные от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, а также налогоплательщики, реализующие товары (работы, услуги), освобожденные от НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ, должны выставлять покупателям счета-фактуры без выделения в них сумм НДС (п. 5 ст. 168 НК РФ).

Если же по какой-либо причине указанные лица выставляют покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС, то вся сумма налога, отраженная в счете-фактуре, подлежит уплате ими в бюджет в полном объеме.

При этом у названных налогоплательщиков суммы "входного" НДС к вычету не принимаются.

Аналогичный порядок применяется и в отношении лиц, не являющихся налогоплательщиками. Если такое лицо (организация или предприниматель) выставит покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС, то вся эта сумма НДС должна быть уплачена им в бюджет (пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ).

## 10.2. Декларация по НДС

В настоящее время применяется форма налоговой декларации по НДС, утвержденная Приказом Минфина России от 07.11.2006 N 136н.

Этим же Приказом утвержден Порядок заполнения Декларации по НДС.

Обратите внимание! С 2007 г. все налогоплательщики (включая и тех, кто реализует товары (работы, услуги), облагаемые НДС по нулевой ставке) отражают информацию о своих налоговых обязательствах по НДС в единой налоговой декларации.

Декларация по НДС включает в себя титульный лист и следующие разделы:

1 - "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика";

2 - "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента";

3 - "Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации";

4 - "Расчет суммы налога, исчисленной по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав и суммы налога, подлежащей вычету иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через свои подразделения (представительства, отделения)";

5 - "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена";

6 - "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена";

7 - "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена";

8 - "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена";

9 - "Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ,

оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев".

Кроме того, в состав Декларации входит Приложение "Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за \_\_\_\_\_ календарный год и истекший календарный год (календарные годы)".

Это Приложение заполняется налогоплательщиками, имеющими в составе основных средств объекты недвижимости, начисление амортизации по которым началось после 1 января 2006 г. Приложение сдается в налоговую инспекцию один раз в год в составе Декларации по НДС за последний налоговый период календарного года. Подробно о заполнении Приложения читайте на с. 336.

\* \* \*

Кто и в каком объеме должен представлять Декларацию по НДС?

Во-первых, декларацию должны представлять все лица, признаваемые плательщиками НДС, независимо от наличия или отсутствия объектов налогообложения в данном налоговом периоде.

Исключение составляют лишь те налогоплательщики, которые пользуются освобождением от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ. Эти налогоплательщики еще в 2003 г. в Высшем Арбитражном Суде РФ отстаивали свое право в течение всего срока освобождения не сдавать в налоговые органы какую-либо отчетность по НДС (Решение ВАС РФ от 13.02.2003 N 10462/02).

Минимальный объем Декларации по НДС, который нужно представить в налоговый орган, включает в себя титульный лист и разд. 1.

При отсутствии объектов налогообложения Декларация подается в этом же объеме. При этом в строках разд. 1 ставятся прочерки.

Разделы 2 - 9 включаются в состав Декларации только в том случае, если в течение налогового периода налогоплательщик совершал те операции, которые отражаются в этих разделах.

Во-вторых, при определенных условиях декларацию должны подавать и те лица, которые не являются плательщиками НДС.

По общему правилу лица, не являющиеся налогоплательщиками, а также налогоплательщики, освобожденные от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ, НДС не платят. Однако если эти лица выставляют своим покупателям счета-фактуры с выделенной суммой НДС, то они обязаны соответствующие суммы НДС в полном объеме заплатить в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ).

В этом случае, по мнению налоговых органов, им необходимо также представить в налоговый орган Декларацию по НДС. Декларация представляется в минимальном объеме - только титульный лист и разд. 1 <\*>.

-----  
<\*> Налоговые органы настаивают на том, что неплательщик НДС, выставивший покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС, обязан представить в налоговые органы Декларацию по НДС (Письмо Минфина России от 23.10.2007 N 03-07-11/512). Однако судебная практика свидетельствует о том, что лица, не являющиеся плательщиками НДС, Декларацию по НДС сдавать не должны, независимо от того, выставляли они счета-фактуры с НДС или нет. Поэтому таких лиц ни при каких обстоятельствах нельзя привлечь к ответственности, предусмотренной ст. 119 НК РФ, за непредставление (несвоевременное представление) Декларации по НДС (подробно этот вопрос рассмотрен на с. 35).

Сумма налога, выделенная в счетах-фактурах и подлежащая уплате в бюджет, отражается по строке 040 разд. 1. При этом разд. 3, содержащий расчет общей суммы налога, в состав Декларации включать не нужно.

В-третьих, Декларацию по НДС должны представлять в налоговый орган лица, являющиеся налоговыми агентами по НДС.

В ст. 161 НК РФ перечислены случаи, когда на организацию или физическое лицо могут быть возложены обязанности налогового агента по НДС (см. гл. 2).

Лица, которые совершают операции, перечисленные в ст. 161 НК РФ, признаются налоговыми агентами по НДС независимо от того, являются они сами плательщиками НДС или нет.

Налоговые агенты обязаны представлять в налоговые органы разд. 2 Декларации по НДС.

Если налоговый агент не является плательщиком НДС, то он подает Декларацию по НДС в следующем составе: титульный лист, разд. 1 и 2. При этом в строках разд. 1 проставляются прочерки.

Налоговый агент, который одновременно сам является плательщиком НДС, подает в налоговый орган единую Декларацию по НДС, которая должна содержать как минимум разд. 1 и 2.



Титульный лист при этом заполняется в одном экземпляре. Остальные разделы заполняются налогоплательщиком при наличии операций, подлежащих отражению в этих разделах.

Порядок заполнения разд. 2 Декларации по НДС налоговыми агентами подробно рассмотрен в подразд. 2.6.

### 10.3. Порядок заполнения Декларации по НДС

При заполнении Декларации по НДС нумеровать страницы нужно сквозным способом, начиная с титульного листа, независимо от количества заполняемых страниц (листов) разделов и Приложения к Декларации.

При расчете суммы НДС при заполнении всех разделов Декларации нужно производить округление суммы налога до целого числа.

Раздел 1 Декларации содержит информацию о сумме НДС, подлежащей уплате в бюджет (возмещению из бюджета).

Информация для заполнения разд. 1 берется из разд. 3, 5, 6, 7 и 8, в которых производится расчет суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет (возмещению из бюджета)

Раздел 2 заполняется только в том случае, если в течение налогового периода у организации (предпринимателя) возникали обязанности налогового агента по НДС.

Порядок заполнения разд. 2 подробно прокомментирован в подразд. 2.6.

Основной расчет суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет (возмещению из бюджета), осуществляется в разд. 3. В нем отражаются все операции, облагаемые НДС, за исключением операций, облагаемых НДС по ставке 0%.

В первой части разд. 3 отражается информация обо всех налогооблагаемых объектах.

По строкам 010 - 060 показывается стоимость реализованных товаров (работ, услуг), имущественных прав, которая включает в себя стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) в данном налоговом периоде.

При заполнении Декларации за I квартал 2008 г. по этим строкам следовало также отразить стоимость товаров (работ, услуг), отгруженных до 1 января 2006 г., оплата за которые к 1 января 2008 г. так и не поступила (для налогоплательщиков, которые до 1 января 2006 г. уплачивали НДС по оплате - см. с. 243).

Обратите внимание! В этой части Декларации по НДС присутствуют три ставки НДС - 10, 18 и 20%.

Данные о реализации товаров (работ, услуг) со ставкой НДС 20% в 2008 г. могут присутствовать только в Декларации за I квартал 2008 г. и только у тех налогоплательщиков, которые до 1 января 2006 г. выручку для целей исчисления НДС определяли по оплате.

В соответствующих строках (со ставкой НДС 20%) п. 1 разд. 3 Декларации эти налогоплательщики отражают сведения о стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных до 1 января 2004 г., оплата за которые к 1 января 2008 г. так и не поступила.

Объясняется это тем, что товары (работы, услуги), отгруженные (выполненные, оказанные) до 1 января 2004 г., облагаются НДС по ставке 20%.

Информация о налоговых вычетах по НДС отражается во второй части разд. 3.

По строке 220 показываются суммы "входного" НДС, подлежащие вычету. Кроме того, сюда же включаются суммы НДС, полученные организацией от учредителя при внесении имущества в качестве вклада в уставный капитал и подлежащие вычету в соответствии с п. 11 ст. 171 НК РФ (см. подробнее с. 329).

При заполнении Декларации за I квартал 2008 г. в эту строку следовало также включить суммы НДС, относящиеся к товарам (работам, услугам), приобретенным до 1 января 2006 г., подлежащие вычету в порядке, установленном ст. 2 Закона N 119-ФЗ (см. с. 314).

В строку 220 не включаются суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), используемым при осуществлении операций, по производству товаров (работ, услуг) с длительным циклом изготовления, в отношении которых применяется льготный порядок налогообложения авансов. Эти суммы отражаются отдельно по строке 330 в Декларации за тот налоговый период, в котором имела место отгрузка соответствующих товаров (работ, услуг) с длительным производственным циклом изготовления (см. подробнее с. 249 - 251).

Раздел 4 Декларации заполняется только иностранными налогоплательщиками, осуществляющими предпринимательскую деятельность на территории РФ через свои подразделения (представительства, отделения).

Разделы 5 - 8 Декларации заполняются только теми налогоплательщиками, которые реализуют товары (работы, услуги), облагаемые НДС по ставке 0%. Подробно о заполнении этих разделов см. подразд. 10.4.

Раздел 9 Декларации предназначен для отражения информации об операциях, не облагаемых НДС. В нем отражаются:

- стоимость товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС по ст. 149 НК РФ;
- стоимость товаров (работ, услуг), местом реализации которых в соответствии со ст. ст. 147 и 148 НК РФ не является территория РФ (см. подразд. 3.3);
- стоимость товаров (работ, услуг), передача которых не признается реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ (подразд. 3.2);
- суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг) с длительным производственным циклом изготовления (см. с. 249 - 251).

В разд. 9 Декларации требуется также отражать информацию о стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС (графа 3), и суммах "входного" НДС, который не подлежит вычету в связи с использованием приобретенных товаров (работ, услуг) для операций, не облагаемых НДС (графа 4).

Обратите внимание! Эти данные приводятся только в отношении операций, не облагаемых НДС по ст. 149 НК РФ.

При отражении в графе 2 данных об операциях, не признаваемых реализацией по п. 2 ст. 146 НК РФ, а также об операциях, местом реализации которых территория РФ не является, графы 3 и 4 не заполняются (в них ставятся прочерки).

Проиллюстрируем порядок заполнения Декларации по НДС на конкретном примере.

Пример 10.2. До 1 января 2006 г. организация определяла выручку для целей исчисления НДС по оплате. По состоянию на 1 января 2008 г. в учете числится непогашенная дебиторская задолженность за товары, отгруженные в 2005 г., в сумме 590 000 руб. (в т.ч. НДС - 90 000 руб.).

В I квартале 2008 г. были совершены следующие операции:

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Отражение в Декларации
	Дебет	Кредит		
Начислен НДС по дебиторской задолженности за товары, отгруженные в 2005 г., в сумме 90 000 руб.	76/НДС	68/НДС	90 000	Раздел 3, стр. 020, 070
Получен аванс в счет предстоящей поставки товаров в сумме 826 000 руб.	51 62	62 68/НДС	826 000 126 000	Раздел 3, стр. 140
Отгружен товар в счет аванса, полученного в декабре 2007 г., на сумму 118 000 руб.	62 90 68/НДС	90 68/НДС 62	118 000 18 000 18 000	Раздел 3, стр. 020, стр. 300
Приобретены (приняты к учету) товары на сумму 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб. Товары предназначены для перепродажи	41 19 68/НДС	60 60 19	200 000 36 000 36 000	Раздел 3, стр. 220
Приобретен (принят к учету) кассовый аппарат стоимостью 12 980 руб. (в т.ч. НДС - 1980 руб.)	10 19 68/НДС	60 60 19	11 000 1 980 1 980	Раздел 3, стр. 220
Приняты к учету каталоги, изготовленные для бесплатной раздачи в рекламных целях, на сумму 59 000 руб. (в т.ч. НДС - 9000 руб.). Стоимость каталогов менее 100 руб. за единицу <*>	10	60	59 000	Раздел 9, гр. 4
Осуществлена бесплатная раздача каталогов в рекламных целях	44	10	59 000	Раздел 9, гр. 2

Списаны основные средства по причине морального износа. Первоначальная стоимость - 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации - 70 000 руб.	01/1 02 91	01 01/1 01/1	100 000 70 000 30 000	
Восстановлен НДС пропорционально остаточной стоимости списанных основных средств <*> (по специальному расчету)	68	19	5 400 Сторно	Раздел 3, стр. 190
Восстановленный НДС отнесен на расходы	91	19	5 400	
Получены штрафные санкции <***> от покупателя по договору поставки (за несвоевременную оплату товара) - 23 600 руб.	51 91	91 68/НДС	23 600 3 600	Раздел 3, стр. 160

-----  
<\*> Бесплатная раздача каталогов подпадает под льготу, предусмотренную пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ (см. подразд. 4.2.15).

<\*> Налоговые органы настаивают на необходимости восстановления "входного" НДС при списании основных средств с остаточной стоимостью, не равной нулю (см. подробнее с. 338).

<\*\*\*> Порядок исчисления НДС при получении штрафных санкций по хозяйственным договорам рассмотрен в подразд. 6.4.1.

В Декларацию по НДС за I квартал 2008 г. организация должна включить титульный лист и разд. 1, 3 и 9. Разделы 3 и 9 должны быть заполнены так, как это показано на с. 396 - 398.

Раздел 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

Все суммы указываются в рублях

№ п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
1.	Реализация товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога, всего	010	-	20	-
		020	600 000	18	108 000
		030	-	10	-
		040	-	20/120	-
		050	-	18/118	-
		060	-	10/110	-
	в том числе:				
1.1	при погашении дебиторской задолженности	070	500 000	X	90 000
1.2	реализация товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации	080	-	X	-
2.	Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса	090	-	X	-

3.	Сумма налога, исчисленная с налоговой базы и не предъявляемая покупателю, всего	100	-	X	-
	в том числе:				
3.1	передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд	110	-	18	-
		120	-	10	-
3.2	выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	130	-	18	-
4.	Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)	140	826 000	18/118	126 000
		150	-	10/110	-
5.	Суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг)	160	23 600	18/118	3 600
		170	-	10/110	-
6.	Всего исчислено (сумма величин графы 4 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170; сумма величин графы 6 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170)	180	1 449 600	X	237 600
7.	Суммы налога, подлежащие восстановлению, ранее правомерно принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам	190	X	X	5 400
8.	Сумма налога, предъявленная при приобретении товаров (работ, услуг) и ранее правомерно принятая к вычету, подлежащая восстановлению при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов	200	X	X	-

9.	Общая сумма НДС, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога (сумма величин графы 6 строк 180 - 200)	210	X	X	243 000
----	---	-----	---	---	---------

Продолжение раздела 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации				
№ п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС	
1	2	3	4	
10.	Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету, всего:	220	37 980	
	в том числе:		-	
10.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	230	-	
10.2	предъявленная налогоплательщику и уплаченная им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг, при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету	240	-	
	из нее:		-	
10.2.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	250	-	
11.	Сумма налога, исчисленная при выполнении строительно-монтажных	260	-	

	работ для собственного потребления и уплаченная в бюджет, подлежащая вычету		
12.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащая вычету, всего:	270	-
	в том числе:		
12.1	таможенным органам по товарам, ввезенным в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории	280	-
12.2	налоговым органам при ввозе товаров с территории Республики Беларусь	290	-
13.	Сумма налога, исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)	300	18 000
14.	Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету	310	-
15.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет при реализации товаров (работ, услуг) в случае возврата этих товаров или отказа от них (отказа от выполнения работ, оказания услуг), а также сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае расторжения либо при изменении условий соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей	320	-
16.	Сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла	330	-
17.	Общая сумма НДС, подлежащая вычету (сумма величин, указанных в строках 220, 260, 270, 300 - 330)	340	55 980

18.	Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу (разность величин строк 210, 340 больше или равна нулю)	350	187 020
19.	Итого сумма НДС, исчисленная к уменьшению по данному разделу (разность величин строк 210, 340 меньше нуля)	360	-

Раздел 9. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев

Код строки 010

Все суммы указываются в рублях

Код операции	Стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг), без НДС	Стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС	Сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), не подлежащая вычету
1	2	3	4
1010275	59 000	-	9 000



Итого (код строки 020) :	59 000	-	9 000	
--------------------------	--------	---	-------	--

#### 10.4. Порядок заполнения Декларации по НДС при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по ставке 0%

Для налогоплательщиков, реализующих товары (работы, услуги), облагаемые налогом по ставке 0%, в Декларации по НДС предусмотрены 4 раздела:

5 - "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена";

6 - "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена";

7 - "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена";

8 - "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена".

Суммы НДС, исчисленные в этих разделах к уплате и (или) к возмещению, участвуют в расчете общей суммы налога, подлежащей уплате (возмещению), отражаемой по строке 040 (050) разд. 1 Декларации по НДС за данный налоговый период.

Если налогоплательщик в установленный законом срок <\*> собрал все необходимые документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки, то он отражает информацию об этих операциях в разд. 5 Декларации по НДС за тот налоговый период, в котором были собраны документы.

-----  
<\*> Для разных операций установлены разные сроки для сбора необходимых документов (см. гл. 5).

В этом разделе отражается налоговая база по соответствующей операции в рублях <\*>, а также заявляются к вычету суммы "входного" НДС, относящиеся к данной операции (п. 3 ст. 172 НК РФ).

-----  
<\*> Порядок пересчета выручки, полученной в иностранной валюте, в рубли определен в п. 3 ст. 153 НК РФ (см. подробно с. 217).

Если в установленный законом срок налогоплательщик не собрал полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, ему необходимо начислить НДС на стоимость реализованных товаров (работ, услуг) по ставке 10 или 18% (п. 9 ст. 165 НК РФ), отразив соответствующую информацию в разд. 7 Декларации по НДС за тот налоговый период, в котором была осуществлена отгрузка товаров (работ, услуг).

Одновременно налогоплательщик имеет право заявить к вычету суммы "входного" НДС, относящиеся к данной операции (п. 3 ст. 172 НК РФ). Они также отражаются в разд. 7 Декларации по НДС.

Обратите внимание! Для налогоплательщиков-экспортеров установлен 180-дневный срок для сбора документов, подтверждающих нулевую ставку. Если в течение этого срока документы собраны, то налогоплательщик отражает информацию об экспортной поставке в разд. 5 Декларации за тот период, когда собраны документы.

Если же на 181-й день с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта документы не собраны, налогоплательщик обязан начислить НДС на стоимость отгруженных товаров по ставке 18 или 10%, сдав уточненную Декларацию за тот налоговый период, в котором была осуществлена отгрузка товаров.

Вполне возможна ситуация, когда день сбора документов и 181-й день с момента помещения товаров под режим экспорта приходятся на один налоговый период. Как в этом случае заполнять Декларацию?

По разъяснению Минфина России (Письмо от 22.06.2007 N 03-07-08/161), если полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, собран налогоплательщиком в срок, не превышающий 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, данные операции подлежат включению в Декларацию по НДС за тот налоговый период, на который приходится день сбора документов (с заполнением разд. 5), независимо от того, что окончание указанного срока также приходится на этот же налоговый период.

#### 10.4.1. Обоснованность применения ставки 0% документально подтверждена

Если налогоплательщик собрал полный пакет документов, подтверждающих ставку 0%, то он заполняет разд. 5 Декларации по НДС за тот налоговый период, в котором были собраны документы.

Пример 10.3. Организация в ноябре 2007 г. отгрузила товары на экспорт. Стоимость отгруженных товаров - 100 000 долл. США.

Оплата от иностранного покупателя поступила на валютный счет организации в октябре 2007 г. Курс ЦБ РФ на дату зачисления средств на валютный счет - 25 руб. за доллар.

В январе 2008 г. организация собрала полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки.

На основании данных раздельного учета "входного" НДС сумма вычетов, относящаяся к данной экспортной поставке, составляет 316 000 руб.

В данном случае организация включает в состав Декларации по НДС за I квартал 2008 г. разд. 5, который заполняется следующим образом:

Код операции	Налоговая база	Сумма НДС, исчисленная по налоговой ставке 0 процентов	Налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена	Сумма налога, ранее исчисленная по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее не была документально подтверждена	Сумма налога, ранее принятая к вычету и подлежащая восстановлению
1	2	3	4	5	6
1010401	2 500 000 <*>	0	316 000	-	-
1010402		0			
1010403		0			
...					
Итого (код строки 020)	2 500 000	0	316 000	-	-
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 030)			316 000		

<\*> Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) за иностранную валюту см. на с. 220.

Сумма, отраженная по строке 030 разд. 5 Декларации (316 000 руб.), будет уменьшать общую сумму налога, подлежащую уплате в бюджет по Декларации за I квартал. Эта сумма участвует в расчете показателя, отражаемого по строке 040 (050) разд. 1 Декларации.

Предположим, что по строке 350 разд. 3 Декларации за I квартал отражена сумма НДС в размере 520 000 руб.

Тогда общая сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за I квартал (строка 040 разд. 1 Декларации за I квартал), составит 204 000 руб. (520 000 - 316 000).

Если же предположить, что по строке 350 разд. 3 Декларации отражена сумма 187 020 руб. (см. пример 10.2 на с. 394), то сальдо расчетов с бюджетом по НДС у организации будет отрицательным (сумма вычетов превышает сумму НДС к уплате). Поэтому в разд. 1 Декларации будет заполнена строка 050, в которой будет указана сумма налога, исчисленная к возмещению, - 729 980 руб. (316 000 - 187 020).

В Декларации по НДС, помимо разд. 5, в котором отражаются суммы налога по операциям, по которым применение нулевой ставки документально подтверждено, предусмотрен еще и разд. 6, в котором также отражаются суммы налога по операциям, по которым применение нулевой ставки документально подтверждено.

В чем разница? В каких ситуациях заполняется разд. 6?

Раздел 6 заполняется в тех случаях, когда в данном налоговом периоде у налогоплательщика появилось право на вычет сумм НДС, которые относятся к операциям, облагаемым НДС по ставке 0%, по которым обоснованность применения нулевой ставки уже была документально подтверждена в предыдущих налоговых периодах.

Пример 10.4. В условиях предыдущего примера предположим, что в расчете суммы "входного" НДС, приходящегося на экспортную поставку, участвовали суммы НДС по товарам, приобретенным в ноябре 2007 г. Счет-фактура на эти товары поступил от поставщика только в апреле 2008 г. Сумма налога по этому счету-фактуре - 15 000 руб.

Поскольку на момент представления Декларации за I квартал 2008 г. этого счета-фактуры у организации еще не было, она не имела права включить соответствующие суммы НДС в общую сумму вычетов, отраженную в разд. 5. Поэтому при заполнении разд. 5 Декларации за I квартал 2008 г. в графе 4 следовало указать сумму налоговых вычетов в размере 301 000 руб.

После получения счета-фактуры от поставщика организация получает право на вычет суммы НДС в размере 15 000 руб. Эту сумму вычетов нужно указать в разд. 6 Декларации по НДС за II квартал 2008 г. (налоговый период, в котором организация получила право воспользоваться вычетом). При этом документы, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки, повторно представлять в налоговый орган не нужно (они уже были представлены с Декларацией за I квартал).

Раздел 6 Декларации за II квартал 2008 г. в данном случае будет заполнен следующим образом <\*>.

<\*> По строкам 010, 020 и 030 указываются те сведения, которые содержались на титульном листе Декларации, в которой ранее были отражены операции по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0% по которым документально подтверждена. В рассматриваемом примере сведения об экспортной поставке с пакетом подтверждающих документов были включены в Декларацию по НДС за I квартал 2008 г.

Налоговый период (Код строки 010)	2	Номер квартала или месяца (Код строки 020)	01	Год (Код строки 030)	2008
Порядковый номер раздела 6 (код строки 040)	001				
Код строки 050					
Все суммы указываются в рублях					
Код операции	Налоговая база		Налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально		

		подтверждена в предыдущих налоговых периодах	
1	2	3	
1010401	2 500 000	15 000	
1010402			
1010403			
...			
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 060)		15 000	

Сумма, отраженная по строке 060 разд. 6 Декларации (15 000 руб.), будет уменьшать общую сумму налога, подлежащую уплате в бюджет по Декларации за II квартал. Эта сумма участвует в расчете показателя, отражаемого по строке 040 (050) разд. 1 Декларации.

#### 10.4.2. Обоснованность применения ставки 0% документально не подтверждена

Если в установленные сроки налогоплательщик не собрал полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0%, то операции по реализации товаров (работ, услуг), по которым нет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, подлежат обложению налогом в общеустановленном порядке по ставкам 10 или 18%. При этом налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ.

Данные об операциях, по которым налогоплательщик не подтвердил обоснованность применения налоговой ставки 0%, отражаются в разд. 7 Декларации по НДС за тот налоговый период, в котором имела место отгрузка соответствующих товаров (работ, услуг).

Пример 10.5. В условиях примера 10.3 (с. 400) срок для представления документов, подтверждающих ставку 0%, истекает в мае 2008 г.

Предположим, что к этому моменту организация не собрала весь комплект необходимых документов. В этом случае организация должна начислить НДС на стоимость отгруженных на экспорт товаров по ставке 18%, отразив соответствующие операции в разд. 7 Декларации по НДС за ноябрь 2007 г.

Предположим, что курс ЦБ РФ на дату отгрузки - 25,2 руб. за доллар, тогда разд. 7 будет заполнен следующим образом:

Код операции	Налоговая база	Сумма НДС, исчисленная по налоговой ставке:		Сумма налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена
		18%	10%	
1	2	3	4	5
1010401	2 520 000	453 600	X	316 000
1010402		X		
1010403			X	
1010404		X		
1010405			X	
...				
Итого (код строки 020)	2 520 000	453 600	-	316 000
Итого, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу (код строки 030)				137 000
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 040)				-

Сумма, указанная по строке 030 разд. 7, увеличивает общую сумму, подлежащую уплате в бюджет по Декларации за данный налоговый период.

Сумма, указанная по строке 040 разд. 7, уменьшает общую сумму, подлежащую уплате в бюджет по Декларации за данный налоговый период.

В условиях рассмотренного выше примера 10.5 сумма НДС в размере 137 600 руб. будет увеличивать сумму налога, подлежащую уплате в бюджет по итогам ноября 2007 г. Соответственно, организации придется сдать уточненную Декларацию по НДС за ноябрь 2007 г.

В составе Декларации по НДС предусмотрен еще один раздел для отражения сумм НДС по операциям, по которым применение ставки 0% документально не подтверждено, - разд. 8.

Этот раздел заполняется в порядке, аналогичном разд. 6 (см. с. 402).

Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0%, уплаченные им суммы налога подлежат возврату в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 НК РФ (п. 9 ст. 165 НК РФ).

В этом случае операции по реализации товаров (работ, услуг), по которым подтверждена обоснованность применения ставки 0%, отражаются в разд. 5 Декларации по НДС за тот налоговый период, в котором был собран пакет документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки.

Пример 10.6. В условиях примера 10.5 предположим, что в августе 2008 г. организация собрала все необходимые документы для подтверждения нулевой ставки.

Тогда в состав Декларации по НДС за III квартал 2008 г. организация включает разд. 5, который должен быть заполнен следующим образом:

Код операции	Налоговая база	Сумма НДС, исчисленная по налоговой ставке 0 процентов	Налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения ставки 0 процентов по которым документально подтверждена	Сумма налога, ранее исчисленная по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее не была документально подтверждена	Сумма налога, ранее принятая к вычету и подлежащая восстановлению
1	2	3	4	5	6
1010401	2 500 000	0	316 000	453 600	316 000
1010402		0			
1010403		0			
1010404		0			
1010405		0			
...					
Итого (код строки 020)	2 500 000	0	316 000	453 600	316 000
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 030)			453 600		



## 10.5. Порядок возмещения налога

Отрицательная разница по НДС, возникающая в том случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектами налогообложения в соответствии с пп. 1 - 3 п. 1 ст. 146 НК РФ, возмещается налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ.

Внимание! Важная информация! С 2007 г. порядок возмещения НДС одинаков для всех налогоплательщиков, включая и тех, которые реализуют товары (работы, услуги), облагаемые НДС по нулевой ставке.

Установленный ст. 176 НК РФ порядок предусматривает, что налоговый орган должен проверить обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, и принять решение о возмещении (полностью либо частично) либо отказе в возмещении налога.

Проверка обоснованности суммы НДС, заявленной к возмещению, осуществляется в рамках камеральной проверки представленной налогоплательщиком Декларации по НДС.

В соответствии со ст. 88 НК РФ срок проведения камеральной проверки - 3 месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации <\*>.

-----  
<\*> Если в течение этого срока налогоплательщик представляет уточненную декларацию, то со дня представления уточненной декларации трехмесячный период проверки начинается отсчитываться заново (Письмо Минфина России от 15.11.2007 N 03-02-07/1-477).

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения вычетов. Это право предоставлено налоговикам п. 8 ст. 88 НК РФ. Таким образом, налоговый орган имеет законные основания потребовать от налогоплательщика представить как минимум следующие документы: счета-фактуры, служащие основанием для вычета; документы, подтверждающие факт принятия к учету товаров (работ, услуг).

Если при проведении камеральной проверки налоговый орган не выявит никаких нарушений, то в течение семи дней с момента окончания проверки он обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм НДС.

Если же в ходе проведения камеральной проверки будут выявлены какие-либо нарушения, эти нарушения фиксируются в акте налоговой проверки.

Отметим, что если в ходе проведения камеральной проверки налоговый орган выявляет какие-то ошибки или противоречия в сведениях, то он обязан сообщить об этом налогоплательщику и потребовать от него представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления.

Акт должен быть составлен налоговым органом в течение 10 дней после окончания камеральной проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ).

Акт вручается налогоплательщику, которому после этого дается 15 дней на то, чтобы представить в налоговый орган письменные возражения по акту (если таковые у него имеются) (п. 6 ст. 100 НК РФ).

Акт и другие материалы камеральной налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные налогоплательщиком возражения должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в соответствии со ст. 101 НК РФ.

Пункт 1 ст. 101 обязывает налоговиков принять решение в течение 10 дней с момента истечения срока, предоставленного налогоплательщику для представления возражений по акту (15 дней с момента вручения акта налогоплательщику). При этом срок для принятия решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.

По результатам рассмотрения материалов камеральной проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Одновременно с этим решением выносится решение о возмещении (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению, или решение об отказе в возмещении суммы налога, заявленной к возмещению.

После того, как налоговым органом принято решение о возмещении (полностью либо частично) суммы НДС, процедура возмещения такова.

В первую очередь сумма, подлежащая возмещению, засчитывается в счет погашения имеющихся у налогоплательщика:

- недоимки по НДС,
  - недоимки по иным федеральным налогам,
  - задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам.
- Зачет производится налоговым органом самостоятельно.

Обратите внимание! Если недоимка по НДС образовалась в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и она не превышает сумму НДС, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пени на сумму такой недоимки не начисляются.

Если у налогоплательщика нет задолженности по НДС и иным федеральным налогам, то сумма налога, подлежащая возмещению, возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет.

При наличии письменного заявления налогоплательщика суммы, подлежащие возврату, могут быть направлены в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по НДС или иным федеральным налогам.

Решение о зачете (возврате) суммы налога принимается налоговым органом одновременно с вынесением решения о возмещении суммы налога (полностью или частично).

Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме <\*> налогоплательщику о принятом решении о возмещении (полностью или частично), о принятом решении о зачете (возврате) суммы налога, подлежащей возмещению, или об отказе в возмещении в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения. Указанное сообщение может быть передано руководителю организации, индивидуальному предпринимателю, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

-----  
<\*> Формы Решений о возмещении или об отказе в возмещении НДС утверждены Приказом ФНС России от 18.04.2007 N MM-3-03/239@.

Если налогоплательщик подал заявление о возврате суммы налога на его банковский счет, то поручение на возврат суммы налога, оформленное на основании решения о возврате, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после дня принятия налоговым органом этого решения.

Территориальным органам Федерального казначейства предоставлено пять дней со дня получения указанного поручения для возврата налогоплательщику суммы НДС.

Внимание! Важная информация! При нарушении сроков возврата на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты за каждый день просрочки.

Проценты начисляются считая с 12-го дня после завершения камеральной проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога.

Проценты начисляются исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возмещения.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

### Предисловие

Основные документы и принятые в книге сокращения

### Глава 1. Налогоплательщики

#### 1.1. Налогоплательщики

##### 1.1.1. Российские организации

##### 1.1.2. Иностранные организации

##### 1.1.3. Индивидуальные предприниматели

#### 1.2. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

##### 1.2.1. Определение размера выручки

##### 1.2.2. Реализация подакцизных товаров

##### 1.2.3. Как воспользоваться правом на освобождение

##### 1.2.4. Права и обязанности в период использования освобождения

##### 1.2.5. Учет "входного" НДС

##### 1.2.6. Потеря права на освобождение

##### 1.2.7. Продление освобождения

- 1.3. Лица, не являющиеся плательщиками НДС
  - 1.3.1. Случаи уплаты НДС лицами, не являющимися
    - 1.3.1.1. Выставление счета-фактуры с выделенной суммой НДС
    - 1.3.1.2. Участие в договоре простого товарищества (договоре доверительного управления имуществом)
    - 1.3.1.3. Выполнение обязанностей налогового агента по НДС
  - 1.3.2. Восстановление "входного" НДС при переходе на специальные налоговые режимы
  - 1.3.3. Раздельный учет "входного" НДС при совмещении общего режима и ЕНВД
- Глава 2. Налоговые агенты
  - 2.1. Кто признается налоговым агентом по НДС
  - 2.2. Исполнение обязанностей налогового агента при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранных лиц
  - 2.3. Исполнение обязанностей налогового агента при аренде государственного имущества
  - 2.4. Исполнение обязанностей налогового агента при продаже товаров, принадлежащих иностранным лицам
  - 2.5. Порядок составления счетов-фактур
  - 2.6. Порядок представления налоговых деклараций
- Глава 3. Реализация товаров (работ, услуг) как объект обложения НДС
  - 3.1. Операции, признаваемые реализацией товаров (работ, услуг)
  - 3.2. Операции, не признаваемые реализацией товаров, работ, услуг
    - 3.2.1. Операции, связанные с обращением валюты
    - 3.2.2. Передача имущества организации ее правопреемникам при реорганизации
    - 3.2.3. Передача имущества некоммерческим организациям
    - 3.2.4. Передача имущества инвестиционного характера
    - 3.2.5. Передача имущества участникам
    - 3.2.6. Операции, не признаваемые реализацией только для целей исчисления НДС
    - 3.2.7. Учет "входного" НДС при осуществлении операций, не признаваемых реализацией для целей налогообложения
  - 3.3. Место реализации товаров, работ, услуг
    - 3.3.1. Место реализации товаров
    - 3.3.2. Место реализации работ (услуг)
      - 3.3.2.1. Работы (услуги) связаны с недвижимым имуществом
      - 3.3.2.2. Работы (услуги) связаны с движимым имуществом
      - 3.3.2.3. Услуги в сфере культуры, искусства, образования физической культуры, туризма, отдыха и спорта
      - 3.3.2.4. Работы (услуги), место реализации которых определяется по месту деятельности покупателя
      - 3.3.2.5. Услуги, связанные с перевозкой и транспортировкой
      - 3.3.2.6. Аренда морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания
      - 3.3.2.7. Работы (услуги), место реализации которых определяется в зависимости от места осуществления деятельности исполнителя
      - 3.3.2.8. Работы (услуги) вспомогательного характера
- Глава 4. Операции, освобождаемые от налогообложения (льготы по НДС)
  - 4.1. Общие вопросы применения налоговых льгот
    - 4.1.1. Исчисление НДС при изменении режима налогообложения (введении, отмене льгот)
    - 4.1.2. Отказ от применения налоговых льгот
    - 4.1.3. Применение налоговых льгот при совершении посреднических операций
    - 4.1.4. Раздельный учет затрат при осуществлении операций, освобождаемых и не освобождаемых от НДС
    - 4.1.5. Наличие лицензии как необходимое условие применения льгот
  - 4.2. Порядок применения отдельных льгот
    - 4.2.1. Предоставление в аренду помещений иностранным гражданам и организациям
    - 4.2.2. Медицинские товары и медицинские услуги
    - 4.2.3. Реализация продуктов питания столовыми
    - 4.2.4. Услуги по предоставлению в пользование жилых помещений
    - 4.2.5. Услуги в сфере образования
    - 4.2.6. Услуги учреждений культуры и искусства, спортивные мероприятия
    - 4.2.7. Обслуживание морских судов и судов внутреннего плавания
    - 4.2.8. Права на объекты интеллектуальной собственности
    - 4.2.9. Религиозные организации
    - 4.2.10. Предприятия, использующие труд инвалидов

- 4.2.11. Банковские операции
- 4.2.12. Операции по страхованию, перестрахованию, сострахованию
- 4.2.13. Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
- 4.2.14. Реализация путевок
- 4.2.15. Бесплатная раздача товаров (работ, услуг) в рамках проведения рекламных акций
- 4.2.16. Прочие льготы
- Глава 5. Ставки НДС
  - 5.1. Ставка 0%
    - 5.1.1. Механизм применения ставки НДС 0%
    - 5.1.2. Реализация товаров на экспорт
    - 5.1.3. Реализация работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, а также работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) транзитных товаров
    - 5.1.4. Реализация товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами, международными организациями
    - 5.1.5. Реализация прочих товаров (работ, услуг)
  - 5.2. Ставка 10%
  - 5.3. Расчетные ставки
  - 5.4. Последствия применения неправильной ставки НДС
- Глава 6. Определение налоговой базы
  - 6.1. Реализация товаров (работ, услуг)
    - 6.1.1. Реализация товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым или льготным ценам
    - 6.1.2. Реализация имущества, числящегося на балансе по стоимости с учетом НДС
    - 6.1.3. Реализация сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц
    - 6.1.4. Реализация товаров (работ, услуг) по срочным сделкам
    - 6.1.5. Уступка денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)
    - 6.1.6. Реализация имущественных прав
    - 6.1.7. Посредническая деятельность
    - 6.1.8. Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса
    - 6.1.9. Реализация товаров (работ, услуг) за иностранную валюту
    - 6.1.10. Реализация товаров (работ, услуг), стоимость которых определена в условных единицах
    - 6.1.11. Безвозмездная передача товаров (работ, услуг)
  - 6.2. Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд
  - 6.3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд
  - 6.4. Суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)
    - 6.4.1. Штрафные санкции по хозяйственным договорам
    - 6.4.2. Проценты по облигациям и векселям, проценты по товарному кредиту
  - 6.5. Учет дебиторской задолженности, возникшей до 1 января 2006 г.
- Глава 7. Момент определения налоговой базы. Налогообложение авансов и предоплат
  - 7.1. Налогообложение авансов и предоплат
    - 7.1.1. Авансы, не облагаемые НДС
    - 7.1.2. Авансы в неденежной форме
    - 7.1.3. Вычет НДС, исчисленного при получении аванса
    - 7.1.4. Поступление аванса и отгрузка - в одном налоговом периоде
    - 7.1.5. Счета-фактуры при получении авансов
  - 7.2. Определение момента отгрузки товаров (работ, услуг)
- Глава 8. Учет "входного" НДС. Налоговые вычеты
  - 8.1. Условия для вычета "входного" НДС
  - 8.2. Суммы "входного" НДС, не принимаемые к вычету
  - 8.3. Применение налоговых вычетов в различных хозяйственных ситуациях
    - 8.3.1. Товарообменные сделки, взаимозачеты, расчеты ценными бумагами
    - 8.3.2. Импорт товаров
    - 8.3.3. Осуществление транзитных операций
    - 8.3.4. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет
    - 8.3.5. Нормируемые расходы
      - 8.3.5.1. Командировочные расходы
      - 8.3.5.2. Расходы на рекламу
    - 8.3.6. Оплата услуг вневедомственной охраны

- 8.3.7. Расходы, возмещаемые сверх арендной платы
- 8.3.8. Лизинговые платежи
- 8.3.9. Операции с основными средствами и нематериальными активами
- 8.3.10. Строительство объектов основных средств
- 8.3.11. Расходы будущих периодов
- 8.3.12. Оплата товаров (работ, услуг) за счет бюджетных средств
- 8.3.13. Возврат товаров
- 8.3.14. Отсутствие налогооблагаемых операций в течение налогового периода
- 8.3.15. Приобретение товаров (работ, услуг) у лиц, не являющихся плательщиками НДС
- 8.3.16. Возмещение "входного" НДС при экспорте
- 8.4. Учет "входного" НДС, не предъявленного к вычету по состоянию на 1 января 2006 г.
- 8.5. Раздельный учет "входного" НДС при осуществлении облагаемой и не облагаемой НДС деятельности
- 8.6. Восстановление "входного" НДС
  - 8.6.1. Передача имущества в уставный капитал другой организации
  - 8.6.2. Использование ранее приобретенных товаров (работ, услуг) в операциях, не облагаемых НДС
  - 8.6.3. Переход на специальный налоговый режим
  - 8.6.4. Восстановление НДС по объектам недвижимости
  - 8.6.5. Восстановление НДС в иных ситуациях
- Глава 9. Порядок оформления счетов-фактур, ведения книги продаж и книги покупок
  - 9.1. Требования к оформлению счетов-фактур
  - 9.2. Внесение исправлений в счета-фактуры
  - 9.3. Ведение книги продаж
    - 9.3.1. Заполнение книги продаж при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав
    - 9.3.2. Отражение в книге продаж восстановленных сумм НДС
    - 9.3.3. Внесение изменений в книгу продаж
  - 9.4. Ведение книги покупок
    - 9.4.1. Регистрация счетов-фактур, полученных от продавцов
    - 9.4.2. Регистрация счетов-фактур, полученных с опозданием
    - 9.4.3. Регистрация иных документов
    - 9.4.4. Внесение изменений в книгу покупок
  - 9.5. Особенности применения счетов-фактур
    - 9.5.1. Посреднические сделки
      - 9.5.1.1. Договор комиссии на реализацию товаров
      - 9.5.1.2. Договор поручения на реализацию товаров
      - 9.5.1.3. Договор комиссии на приобретение товаров
      - 9.5.1.4. Договор поручения на приобретение товаров
    - 9.5.2. Исполнение функций заказчика-застройщика
    - 9.5.3. Реализация (приобретение) товаров (работ, услуг) обособленными подразделениями
- Глава 10. Порядок уплаты НДС и представления налоговых деклараций
  - 10.1. Общий порядок уплаты налога и представления декларации
  - 10.2. Декларация по НДС
  - 10.3. Порядок заполнения Декларации по НДС
  - 10.4. Порядок заполнения Декларации по НДС при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по ставке 0%
    - 10.4.1. Обоснованность применения ставки 0% документально подтверждена
    - 10.4.2. Обоснованность применения ставки 0% документально не подтверждена
  - 10.5. Порядок возмещения налога