Добрый день уважаемые коллеги!

В настоящее время налоговыми органами и Правительством Московской области проводится совместная работа по обеспечению соблюдения налогоплательщиками положений налогового законодательства в рамках исполнения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость (далее – НДС) при получении субсидий из различных бюджетов РФ.

В 2018 году в Московской области из бюджета субъекта и местных бюджетов на поддержку предпринимателям было выделено субсидий на сумму более 16 млрд. рублей. Значительный объем выделенных средств и послужил основанием для проведения указанной работы.

В ходе проведения работы в ряде случаев установлено несоблюдение налогоплательщиками положений налогового законодательства при исчислении НДС. В связи с чем, с целью помочь вам самостоятельно исправить возможно допущенные ошибки, считаемым необходимым разъяснить позицию Управления по указанному вопросу.

(Слайд 2)

В начале своего доклада я хотел бы *напомнить*, что под субсидией понимаетсяразовое пособие в различной форме, предоставляемое из средств различных бюджетов бюджетной системы РФ, как физическим, так и юридическим лицам. В данном случае мы будем говорить только о юридических лицах и индивидуальных предпринимателях, применяющих общую систему налогообложения.

Как показывает практика, ошибки при заполнении налоговых деклараций связаны с неправильным применением норм налогового законодательства. В последние годы законодательство по указанному вопросу претерпело существенные изменения. В связи с чем, рассмотрим изменения налогового законодательства по указанному направлению.

(Слайд 3)

В 2011 году пункт 3 ст. 170 НК РФ был дополнен подпунктом 6, который предписывал налогоплательщикам восстанавливать «входной» НДС, ранее принятый к вычету при приобретении товаров (работ, услуг), в случае получения субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат, связанных с оплатой таких приобретений с учетом налога. *(Изменения введены Федеральным законом от 19.07.2011 № 245-ФЗ)*

В соответствии с ФЗ у налогоплательщиков отсутствовала обязанность восстанавливать к уплате в бюджет НДС при получении субсидий из бюджета субъекта РФ в рамках различных государственных программ РФ, если субсидии предоставлены из федерального бюджета не непосредственно налогоплательщикам, а бюджетам субъектов РФ на условиях софинансирования. При этом с момента их зачисления в бюджет субъекта РФ они становятся средствами бюджета субъекта РФ.

Таким образом, в налоговом законодательстве был определен особый порядок для принятия к вычету и восстановления «входного» НДС только в случае получения субсидий из федерального бюджета.

С июля 2017 года вступила в силу новая редакция указанной нормы, согласно которой НДС следовало восстанавливатьв случае получения субсидий из бюджетов бюджетной системы РФ любого уровня, а не только из федерального бюджета. Кроме того, было специально указано, что субсидия предоставляется на возмещение затрат, включая налог, то есть оплата товаров осуществляется с НДС. *(Изменения внесены Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ)*

Просуществовав в таком виде в течение всего лишь двух налоговых периодов, с 1 января 2018 года пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ начинает действовать в обновленной редакции. Законодателем внесены следующие новшества: восстановить НДС необходимо при получении субсидии, как полностью, так и частично покрывающей стоимость приобретения. Правило действует независимо от включения в сумму субсидии НДС. Кроме того, восстанавливать налог нужно при получении не только бюджетных субсидий, но и бюджетных инвестиций. *(Изменения внесены Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ)*

Данные положения применяются также при проведении капитального строительства или приобретения недвижимого имущества за счет субсидий и или бюджетных инвестиций, полученных налогоплательщиком из бюджетов бюджетной системы РФ, с последующим увеличением уставного фонда государственных (муниципальных) унитарных предприятий или возникновением права государственной (муниципальной) собственности на эквивалентную часть в уставном (складочном) капитале юридических лиц.

Однако на основании статьи 4 Федерального закона от 03.08.2018 № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах», вступившего в силу с 3 августа 2018 года, некоторым налогоплательщикам, в том числе сельхозпроизводителям, дано право руководствоваться п. 1 и подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ в редакции, действовавшей до дня вступления в силу данного закона. То есть восстанавливать НДС только в случае получения субсидий на возмещение затрат по приобретению товаров (работ, услуг) с учетом НДС и не восстанавливать его при получении субсидий без учета налога.

(Слайд 4)

Начиная с 2019 года (редакция, действующая по настоящее время) в статью 170 НК РФ вновь были внесены изменения (добавлены пункт 2.1, подпункт 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ, а также появился подпункт 7 пункта 3 указанной статьи).

Новшества применяются в отношении «входного» или «ввозного» НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным за счет субсидий или бюджетных инвестиций, полученных после 01.01.2019:

‑ в случае приобретения товаров полностью за счет субсидий суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и (или) фактически уплаченные им при ввозе товаров в Российскую Федерацию, вычету не подлежат;

‑ в случае приобретения товаров частично за счет субсидий суммы «входного» и «ввозного» НДС вычету не подлежат в соответствующей доле;

‑ в случае, если при предоставлении субсидий не определены конкретные товары, на приобретение которых предоставляются указанные субсидии, налогоплательщик обязан вести раздельный учет затрат, осуществляемых за счет субсидий, и затрат, осуществляемых за счет других источников;

‑ в случае получения налогоплательщиком субсидий на возмещение ранее понесенных затрат на приобретение товаров и (или) на возмещение затрат по уплате налога при ввозе товаров на территорию РФ суммы «входного» или «ввозного» НДС, ранее принятого к вычету, подлежат восстановлению;

‑ в случае получения налогоплательщиком субсидий на возмещение части ранее понесенных затрат на приобретение товаров восстановлению подлежит сумма НДС, принятая к вычету по указанным товарам, и (или) сумма НДС, уплаченного при ввозе товаров на территорию РФ, в соответствующей доле. Причем восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором получены суммы субсидий.

Как мы видим, за последние годы законодательство претерпело существенные изменения. Заканчивая ретроспективный анализ, рассмотрим основные положения налогового законодательства актуальные на сегодняшний день.

(Слайд 5)

Начать необходимо с порядка формирования налоговой базы по НДС при получении субсидии из бюджетов бюджетной системы РФ.

Субсидии, полученные из бюджета, могут, как учитываться при исчислении налоговой базы по НДС, так и нет. Всё зависит от того, на какие цели получены субсидии. Так в налоговую базу нужно включить субсидии, которые получены в счет оплаты товаров (работ, услуг), реализуемых с НДС. Например, будет включаться в налогооблагаемую базу по НДС субсидия, полученная из бюджета города на проведение бесплатных занятий с детьми из малообеспеченных семей в спортивных школах или секциях. *(Письма Минфина России от 25.04.2018* *№ 03-07-11/28036**, от 02.04.2018* *№ 07-15/20870* *(направлено в ТНО* *письмом* *ФНС России от 03.04.2018 № СД-4-3/6286@)*

Однако не нужно включать в налоговую базу субсидии, которые получены в связи с возмещением потерь при реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам или ценам с учетом льгот (включая скидки на цену без НДС) для отдельных потребителей. В первую очередь это относится к коммунальным услугам, когда предоставляются льготные тарифы отдельным категориям лиц. Если субсидия определена без НДС, уплачивать налог с ее суммы не нужно. В подобных случаях в налоговую базу включается только стоимость товаров (работ, услуг), которую оплачивает покупатель. *(П. 2 ст. 154 НК РФ (Письмо Минфина России от 15.05.2019 № 03-07-11/34601)*

При этом все-таки в каждом конкретном случае следует исходить из конкретных обстоятельств и договоров, позволяющих достоверно квалифицировать цели получения субсидии и понять, какую норму НК РФ применять к той или иной ситуации.

Так, в частности остро стоял вопрос о включении в налоговую базу по НДС субсидии, перечисляемой организации на возмещение потерь в доходах при реализации новых автомобилей со скидкой (в рамках программы по утилизации старых автомобилей).

Официальная позиция, выраженная Минфином России, заключается в том, что организация обязана включить в налоговую базу суммы субсидий, выделяемых из бюджета в рамках программы по утилизации старых автомобилей, так как такие суммы связаны с оплатой реализованных автомобилей. *(Письма Минфина России от 18.03.2011 N 03-07-11/63, от 04.06.2010 N 03-07-11/240)*

Противоположная точка зрения изложена в судебных актах: субсидии, перечисляемые организации на возмещение потерь в доходах при продаже новых автомобилей со скидкой, не включаются в налоговую базу при исчислении НДС на основании п. 2 ст. 154 НК РФ. Учитывая, что данные суммы не связаны с оплатой реализованного товара, положения пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ применению не подлежат. *(Определения Верховного Суда РФ от 06.10.2014 № 310-КГ14-1440 и от 20.10.2014 № 309-КГ14-2526, которыми оставлены без пересмотра Постановления ФАС Уральского округа от 23.06.2014 № Ф09-3033/14, ФАС Центрального округа от 25.06.2014 N А36-4182/2013)*

Учитывая Письмо Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 «О формировании единой правоприменительной практики» *(направлено Письмом ФНС России от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097)*, можно сделать вывод, что в настоящее время вопрос с субсидиями на возмещение потерь в доходах при реализации новых автомобилей со скидкой решен и данные субсидии не включаются в налогооблагаемую базу по НДС.

Также не включаются в налогооблагаемую базу субсидии, направленные на финансирование затрат на приобретение товаров (работ, услуг), в том числе имущественных прав, основных средств, нематериальных активов, так как предполагается, что не имеет значения, приобретены они за счет субсидии или она компенсирует произведенные затраты. Ни в том, ни в другом случае объект налогообложения не возникает. *(Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 01.08.2019 № 301-ЭС19-7881, п. 32 Обзора судебной практики Верховного суда РФ № 4 (2019), п. 6 Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения)*

Таким образом, при рассмотрении вопроса о включении в налогооблагаемую базу по НДС полученных субсидий необходимо исходить из того, на какие цели направлены полученные субсидии.

(Слайд 6)

Далее мы рассмотрим особенности принятия к вычету сумм НДС по расходам, оплаченным за счет субсидий, полученных из различных бюджетов РФ.

Напомню, что налогоплательщики, имеют право на налоговые вычеты по НДС, которые производятся при выполнении налогоплательщиком одновременно следующих условий:

- наличие счета-фактуры и первичных документов по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам;

- принятие их к учету;

- использование их в операциях, признаваемых объектом налогообложения *(п. п. 1, 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ)*.

Вместе с тем, в соответствии с п. 2.1 ст. 170 НК РФ в случае приобретения товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав, полностью за счет субсидий или бюджетных инвестиций, суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, вычету не подлежат.

Такие суммы налога не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав, а учитываются единовременно в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

Если за счет субсидий была оплачена часть товаров (работ, услуг), то «входной» НДС не подлежит вычету и включается в расходы в соответствующей доле (п. 2.1 ст. 170 НК РФ).

(Слайд 7)

Указанная доля определяется как отношение суммы субсидий, израсходованных на приобретение товаров (работ, услуг), к общей стоимости указанных товаров (работ, услуг) с учетом предъявленных налогоплательщику и фактически уплаченных им при ввозе таких товаров на территорию Российской Федерации, сумм налога.

(Слайд 8)

Рассмотрим на примере, как происходитрасчет НДС, принимаемого к вычету по товарам, частично оплаченным за счет субсидии.

*Организация «Мечта» применяет ОСН. В I квартале 2019 г. она получила субсидию из бюджета в размере 240 000,00 руб.*

*После этого организация закупила материалы стоимостью 480 000,00 руб., в том числе НДС 80 000,00 руб. Субсидия израсходована на оплату части стоимости этих материалов.*

*Доля «входного» НДС, которую организация не принимает к вычету, равна 0,5 (240 000,00 руб. / 480 000,00 руб.).*

*Принять к вычету организация может лишь часть «входного» НДС в сумме 40 000,00 руб. (80 000,00 руб. x 0,5).*

Аналогичный порядок принятия к вычету применяется в случае предоставления субсидии на уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

(Слайд 9)

В случае получения субсидий на возмещение ранее понесенных затрат на приобретение товаров (работ, услуг) предусмотрен следующий алгоритм.

В случаях получения налогоплательщиком в соответствии с законодательством РФ субсидий на возмещение ранее понесенных затрат на приобретение товаров или на возмещение затрат по уплате налога при ввозе товаров на территорию РФ суммы «входного» или «ввозного» НДС, ранее принятого к вычету, подлежат восстановлению.

Вместе с тем, при получении налогоплательщиком субсидий на возмещение части ранее понесенных затрат на приобретение товаров восстановлению подлежит сумма НДС, принятая к вычету по указанным товарам, и (или) сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров на территорию РФ, в соответствующей доле. При этом восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором получены суммы субсидий.

(Слайд 10)

Доля определяется как отношение суммы субсидий, за счет которых были возмещены затраты на приобретение товаров, к общей стоимости указанных товаров с учетом сумм «входного» или «ввозного» НДС.

В случае получения субсидии на возмещение затрат на уплату сумм НДС при ввозе товаров на территорию РФ восстановлению подлежит сумма «ввозного» НДС, ранее принятая к вычету, в размере полученной субсидии.

**(**Слайд 11)

На слайде представлен пример расчёта по восстановлению сумм НДС.

*В ноябрь 2019 года организация «Мечта» получила субсидию на возмещение затрат на приобретенные ранее товары - 2 000 000 руб.*

*Товары были приобретены в апреле 2019 года на сумму 3 000 000 руб. (в том числе НДС 20% - 500 000 руб.). НДС в размере 500 000 руб. принят к вычету во II квартале 2019 года.*

*Доля НДС, который должен быть восстановлен в IV квартале 2019 года, - 0,67 (2 000 0000 руб. / 3 000 000 руб.). Сумма НДС к восстановлению - 335 000 руб. (500 000 руб. x 0,67).*

*Сумма 335 000 руб. будет учтена в прочих расходах для целей исчисления налога на прибыль в ноябре 2019 года.*

Если субсидия предоставлена на возмещение затрат, которые не облагаются НДС, например, затрат на страхование (пп. 7 п. 3 ст. 149 НК РФ), то оснований для восстановления налога не имеется.

Исходя из вышеизложенного, налогоплательщики при получении субсидий из бюджетов бюджетной системы РФ на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных с учетом НДС товаров (работ, услуг), должны восстановить ранее принятый к вычету НДС.

(Слайд 12)

Подводя итог вышесказанному, налогоплательщикам необходимо обратить внимание на следующие моменты:

1. В случае, получения субсидий из бюджетов бюджетной системы РФ необходимо изучить документы о предоставлении субсидий с целью определения цели направления полученной субсидии.

*(Письмо Минфина России от 28.10.2019 N 03-07-11/82804)*

**2.** При проведении капитального строительства и (или) приобретении недвижимого имущества за счет субсидий с последующим увеличением уставного фонда государственных (муниципальных) унитарных предприятий или возникновением права государственной (муниципальной) собственности на эквивалентную часть в уставном (складочном) капитале юридических лиц суммы налога, предъявленные налогоплательщику, вычету не подлежат.

*(Письмо Минфина России от 12.04.2018 N 03-07-10/24440)*

**3.** В случае если документами о предоставлении субсидий или бюджетных инвестиций предусмотрено финансирование затрат на оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) без включения в состав таких затрат предъявленных сумм налога и (или) сумм налога, уплаченных при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, суммы налога, предъявленные налогоплательщику и (или) фактически уплаченные им при ввозе товаров, подлежат вычету.

Норму необходимо применять именно так, поскольку слова «с учетом налога» в пп. 6 п. 3 ст. 170 Кодекса *(«субсидия выделяется из бюджета на возмещение затрат по оплате приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом налога»)* относятся к оплате товаров (работ, услуг), а не к субсидии.

Здесь речь идет вовсе не о формулировке в договоре, платежном поручении или постановлении правительства «субсидия в т.ч. НДС». В данном случае следует исходить из конкретной величины субсидии, сформированной и выделенной на основании соответствующей сметы или иного документа, подтверждающего размер фактически понесенных затрат с учетом налога, и проверить сформирована эта стоимость с учетом НДС, предъявленного поставщиками, или же сумма субсидии покрывает стоимость произведенных затрат без учета НДС.

Если налогоплательщик понес затраты, связанные с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг) с учетом налога, и сумма субсидий из федерального бюджета выделена на уплату этого налога, то НДС не подлежит вычету или его необходимо восстановить.

Это относится к ситуации, когда субсидия получена до осуществления затрат на приобретение товаров (работ, услуг).

**4.** В случае если при предоставлении субсидий и (или) бюджетных инвестиций не определены конкретные товары (работы, услуги), на приобретение которых предоставляются указанные субсидии и (или) бюджетные инвестиции, налогоплательщик обязан вести раздельный учет затрат, осуществляемых за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций, и затрат, осуществляемых за счет других источников.

Если налогоплательщиком не ведется раздельный учет оплаченных за счет субсидии расходов, хотя конкретные товары (работы, услуги), в том числе имущественные права, основные средства, нематериальные активы, на которые она предоставлена, в документе на субсидию не определены, принятый к вычету НДС необходимо восстановить. Сделать это необходимо в IV квартале календарного года.

*(пп. 7, п. 3, ст. 170, НК РФ)*

(Слайд 13)

В завершении своего выступления хочу еще раз напомнить нормы налогового законодательства, регламентирующие налогообложение НДС при получении субсидий.

Спасибо за внимание!