

НДС при осуществлении субсидируемой деятельности

Субсидирование – это финансовая поддержка государства, выделяемая из бюджетов или внебюджетных фондов разных уровней. Государство субсидирует организации, осуществляющие деятельность в наиболее важных, с точки зрения необходимости развития, областях экономики. Например, в настоящее время действуют субсидии сельхозпроизводителям, винодельческим компаниям (на выращивание винограда), предприятиям малого и среднего бизнеса и другие.

Кроме того, государство оказывает поддержку организациям социально значимых сфер: ЖКХ, общественного транспорта, производства и реализации лекарственных средств. Они отпускают свою продукцию не по рыночным, а по регулируемым тарифам и ценам, а также предоставляют установленные законодательством льготы незащищенным слоям населения. Все это зачастую приводит к существенному снижению прибыли таких организаций либо к возникновению убытка. Субсидии выделяются государством на покрытие расходов либо убытков, которые возникли из-за применения регулируемых цен и предоставления льгот.

Что такое субсидия и откуда они берутся

Субсидии — это средства, выделяемые юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам — производителям товаров, работ или услуг. Они выделяются на безвозмездной и безвозвратной основе для возмещения недополученных доходов или затрат, которые связаны с производством товаров, оказанием услуг, выполнением работ. Такое определение субсидии дает статья 78 Бюджетного кодекса России.

Субсидии выделяются из федерального, регионального и местного бюджетов, а также федеральных и территориальных государственных внебюджетных фондов. Случаи и порядок предоставления субсидий устанавливаются законодательными и подзаконными актами соответствующего уровня — федерального, регионального и местного:

- федеральным законом о федеральном бюджете, федеральными законами о государственных внебюджетных фондах, нормативно-правовыми актами Правительства РФ и федеральных государственных органов,
- законами субъектов РФ о бюджете субъекта и бюджетах территориальных внебюджетных фондов, нормативно-правовыми актами правительства региона или органов государственной власти региона,
- решениями руководящих органов муниципального образования о местном бюджете, муниципальными правовыми актами, актами органов местного самоуправления.

Обложение НДС субсидируемых операций

Если затраты компании так или иначе компенсируются из бюджета, должна ли она платить с субсидируемой деятельности НДС? Обратимся к главе 21 Налогового кодекса. В соответствии со статьей 146, этим налогом облагается реализация товаров, работ или услуг. При этом источник их оплаты не принимается во внимание. Причем база по НДС возникает даже тогда, когда реализация происходит на безвозмездной основе. Следовательно, получение субсидий от государства никоим образом не влияет на обязанность компании исчислить и уплатить НДС. В соответствии с пунктом 2 статьи 154 НК РФ, доходы от субсидируемых видов деятельности в целях исчисления НДС учитываются по фактической цене реализации. Как следует формировать базу по НДС — с учетом полученной государственной поддержки или нет? Ответ на этот вопрос зависит от того, на что конкретно выделены субсидии.

Если субсидии получены на компенсацию расходов или на покрытие убытка от реализации субсидируемых товаров, работ либо услуг, то их не следует включать в налогооблагаемую базу по НДС. Это общее мнение Минфина, ФНС и арбитражных судов (разъяснения Минфина в письмах от 03.06.13 № 03-03-06/4/20240, от 26.07.11 № 03-03-06/4/83 и других, письмо УФНС России по г. Москве от 23.06.09 № 16-15/63905, постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 07.03.13 по делу № А38-6048/2011).

Совершенно иная ситуация возникает тогда, когда субсидии имеют другие цели, например, покрытие разницы в ценах. В таком случае они представляют собой суммы, связанные с расчетами за товары, и на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 162 НК РФ, включаются в базу по НДС. Разъяснение этой позиции есть в письме Минфина от 17.08.11 № 03-07-11/227, а также в письме УФНС России по г. Москве от 18.12.07 № 19-11/120978.

Обязанность восстановления НДС при получении субсидии

Как было упомянуто выше, субсидии могут быть направлены на компенсацию затрат налогоплательщика, связанных с осуществлением субсидируемых операций. Средства, полученные из бюджета, он может направить, например, на закупку материальных ценностей, оплату услуг или работ, которые понадобятся в ходе попадающей под субсидии деятельности. Может ли налогоплательщик заявить к вычету НДС с этих расходов?

Ранее у контролирующих органов не было единой позиции по этому вопросу: ФНС допускала вычет НДС в указанном случае (поддерживали инспекцию и арбитражные суды), а Минфин выступал против и указывал на возникновение ситуации двойного возмещения налога из бюджета.

С 01.10.2011 все изменилось — теперь подпункт 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ требует от налогоплательщика восстановить НДС, принятый ранее к вычету по товарам, работам или услугам, имуществу и имущественным правам, если на их приобретение он получил субсидию из федерального бюджета. Налог следует восстановить в том периоде, когда была получена государственная поддержка, в размере, принятом к вычету. В стоимость приобретенных товаров, иного имущества, работ или услуг восстановленные суммы не включаются — их следует отнести к прочим расходам, учитываемым при налогообложении прибыли.

Поясним на примере. Компания закупила во II квартале товары, которые необходимы для осуществления субсидируемой деятельности. На эти цели было потрачено 118 тыс. рублей, в том числе 18 тыс. рублей НДС, который в том же периоде был принят к вычету. В III квартале из федерального бюджета была получена субсидия на компенсацию затрат в размере 500 тыс. рублей. Это значит, что в III квартале компания должна восстановить вычтенный ранее налог в сумме 18 тыс. рублей и отразить это в декларации по НДС. Восстановленную сумму организация учитывает в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 НК РФ. Особенностью нормы подпункт 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ является ввод обязанности по восстановлению НДС лишь в случае получения субсидий из федерального бюджета. То есть если субсидия получена из бюджета субъекта РФ или муниципального образования, то восстанавливать НДС, вычтенный при приобретении товаров и прочего имущества, работ либо услуг, не нужно (письмо Минфина от 30.10.12 № 03-07-11/462).