

Учет «входного» НДС в составе расходов: разрешенные случаи и нюансы

Любой бухгалтер знает, что предъявленный НДС при определенных условиях может быть принят к вычету. Однако существуют случаи, когда в силу законодательства либо сложившейся ситуации это невозможно.

Когда разрешено учитывать уплаченный НДС в составе расходов, снижающих базу по налогу на прибыль?

Что по этому поводу говорит Налоговый кодекс?

Как трактуют его нормы налоговые органы, и всегда ли их точка зрения подкрепляется судебной практикой?

Обо всем этом пойдет речь в данной статье.

Какой НДС можно включить в стоимость товаров

Действующее законодательство предусматривает вполне определенные операции, когда предъявленный налогоплательщику НДС может быть включен в стоимость товаров, снижая базу для расчета налога на прибыль. Об этом говорится в статье **170** Налогового кодекса. Согласно пункту 2 этой статьи, отнести налог на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) можно в следующих случаях:

- если они используются для осуществления необлагаемых НДС операций — ст.149 НК;
- если произведенная с их применением продукция будет реализована за пределами территории России — ст.148 НК;
- если приобретающее их лицо не является плательщиком НДС либо освобождено от уплаты этого налога;
- если они приобретены для тех операций которые не являются объектом по НДС (например, безвозмездная передача сооружений государственным органам и другие операции, перечисленные в пункте) — 2 ст.146 НК РФ.

Это исчерпывающий перечень операций, входной НДС по которым можно отнести на стоимость товаров, работ или услуг, уменьшив тем самым базу по налогу на прибыль.

Стоит отметить, что относить на расходы можно не только суммы налога, предъявленные непосредственно при покупке, но и восстановленные согласно пункту 3 статьи 170 НК РФ.

Другими словами, если товары начинают использоваться для осуществления перечисленных выше операций, то ранее вычтенный по ним НДС следует восстановить и учесть в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 НК РФ.

Есть ли у налогоплательщика право выбора?

Важно иметь в виду, что нормы закона о налоговых вычетах и порядке их применения (статьи **171** и **172** НК РФ) носят *императивный характер*, то есть обязательны к исполнению. Это означает, что покупатель, которому поставщик предъявил НДС, не вправе выбирать, включить ли ему сумму налога в расходы или же заявить о ее вычете.

Таким образом, если у налогоплательщика были основания для вычета НДС, но по каким-то причинам он им не воспользовался, то включать сумму налога в расходы он не вправе.

Нереализованное право на вычет НДС: частные случаи

Ситуация, когда компания не реализовала свое право на вычет НДС, может сложиться по разным причинам. Наиболее распространены из них следующие:

- отсутствие счетов-фактур, оформленных продавцом;
- пропуск срока, в который можно заявить о вычете.

Первая ситуация нередко возникает при осуществлении покупки в розничной сети. Чаще всего это какие-то «мелочи», например, канцтовары для нужд офиса или заправка автомобиля. Счет-фактуру от продавца в таком случае получить вряд ли удастся, а заявлять о вычете НДС на основании кассового чека по, мнению налоговой службы, неправомерно. Отсутствие счета-фактуры выявится незамедлительно, когда декларация компании по НДС будет обрабатываться автоматизированной системой налоговой службы.

Получается, что принять к вычету сумму НДС по приобретенным ценностям невозможно, но при этом, как было сказано выше, ее нельзя отнести и к расходам, снижающим базу по налогу на прибыль. Однако у тех компаний и предпринимателей, кто имеет желание побороться за вычет суммы налога в указанной ситуации в суде, для этого есть все основания.

В постановлении Президиума ВАС №17718/07 от 13.05.2008 определено, что при таких обстоятельствах отказывать налогоплательщику в вычете НДС неправомерно. Это верно при условии, что имеется кассовый чек, подтверждающий покупку, а также не доказан факт использования налогоплательщиком приобретенных товаров вне рамок облагаемой налогом деятельности.

Тем не менее **официальная позиция ФНС** не поменялась: вычет НДС можно осуществлять **только на основании счета-фактуры**, а вопросы представления прочих первичных документов в качестве обоснования вычета решаются *в судебном порядке*.

Говоря о второй явной причине, по которой налогоплательщик может утратить право на вычет НДС, обратимся к пункту 1.1 статьи 172 НК РФ. Со времени его вступления в силу, а именно с начала 2015 года, законодательно закреплён порядок **заявления о вычете НДС в пределах трех лет** с момента постановки товаров на учет. Однако и этот срок может быть упущен, например, по ошибке или из-за длительной подготовки документов. Как бы то ни было, за пределами этого срока заявлять о вычете НДС неправомерно. То есть в этом случае налог придется заплатить, а отнести его сумму на счет расходов по налогу на прибыль не удастся. В качестве иллюстрации приведем ситуацию российской компании-экспортера, которая слишком долго собирала пакет документов для подтверждения нулевой ставки НДС. В результате она заявила «входной» налог по операциям, облагаемым по ставке 0%, за пределами трехлетнего срока, и на этом основании получила отказ в вычете. Сумма налога, которую компании пришлось уплатить, была включена в состав расходов по налогу на прибыль, однако Высший арбитражный суд с такой позицией не согласился (определение ВАС РФ №305-КГ15-1055 от 24.03.2015).

Пример ситуации, когда НДС можно отнести к расходам

Еще один частным случай также связан с неподтверждением нулевой ставки НДС, однако речь в нем идет не о предъявленном налогоплательщиком налоге, а об исчисленном «сверху» стоимости его услуг. Ситуация рассмотрена в письме Минфина №03-03-06/1/42961 от 27.07.2015. В ведомстве придерживаются мнения, что если правомерность применения нулевой ставки НДС не может быть подтверждена, то сумму исчисленного налога по ставке 18 или 10% на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ следует учесть в составе расходов.

Делая такой вывод, Минфин ссылается на постановление ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. №15047/12, вынесенное по спору между крупным российским авиаперевозчиком и ФНС. Компания не сумела собрать документы для подтверждения нулевого НДС, исчислила его по ставке 18%, оплатила и включила эту сумму в состав расходов, уменьшающих прибыль. Налоговая служба усмотрела в этом нарушение. Однако ВАС не согласился с такой позицией и пояснил, что речь в споре идет об НДС, исчисленном «сверху». В этом случае следует применять нормы налогового законодательства об учете этих сумм в составе расходов. Суд также указал, что отнести этот НДС на расходы следует сразу же по истечении 180-дневного срока, который предусмотрен для представления подтверждающих нулевую ставку документов.

НДС в составе безнадежной задолженности

Еще один случай, когда НДС включается в расходы — если он входит в состав **дебиторской задолженности, которая просрочена и подлежит списанию**. Такая ситуация может возникнуть в результате осуществления неоплаченной поставки или перечисления предоплаты, под которую так и не были отгружены товары.

По прошествии трех лет долг переходит в разряд безнадежных и списывается на расходы.

При этом компания вправе списать сумму дебиторской задолженности вместе с НДС. Такой порядок не противоречит официальной точке зрения Минфина, что отражено в письме №3-07-05/13622 от 13.03.2015.

Стоит обратить внимание на один нюанс, который возникает при списании безнадежной дебиторской задолженности по предоплате. Если ранее был принят к вычету НДС, предъявленный при ее перечислении, то при списании дебиторской задолженности налог должен быть восстановлен. Такова позиция Минфина, однако многие эксперты считают ее спорной, поскольку в пункте 3 статьи 170 НК РФ ничего не говорится о восстановлении НДС в указанном случае.

На базе по налогу на прибыль отражается не только списанная дебиторская, но и списанная кредиторская задолженность. Она возникает вследствие неоплаты отгруженных товаров либо отсутствия со стороны компании поставки в счет полученного аванса, когда трехлетний срок исковой давности по этим операциям истек. Как поступать с НДС в составе такой «кредиторки» при ее списании? Рассмотрим этот вопрос более детально на конкретных ситуациях.

Если долг компании образовался из-за того, что поступившие товары не были оплачены, то сумма задолженности относится на счет доходов по налогу на прибыль полностью, то есть вместе с НДС. При этом суммы налога, принятые к вычету при получении товаров, восстановлению не подлежат (письмо Минфина от 21.06.13 №03-07-11/23503).

Другой случай — когда кредиторская задолженность образовалась вследствие того, что **под полученный аванс, с которого был уплачен НДС, не были отгружены товары**. По истечении срока исковой давности сумма задолженности включается в состав доходов, формирующих базу по налогу на прибыль. Как поступить с оплаченным ранее с этой суммы НДС? По логике он должен быть исключен из состава доходов. Однако в Минфине придерживаются точки зрения, что отражать этот НДС в расходах Налоговый кодекс не позволяет (письмо Минфина от 07.12.12 №03-03-06/1/635).

Но по мнению многих экспертов, из этой ситуации есть другой выход. Они предлагают учитывать в составе доходов по налогу на прибыль не полную сумму полученной предоплаты, а сумму за минусом уплаченного с нее НДС. При этом они ссылаются на пункт 2 статьи 248 НК РФ, который предписывает исключать из состава доходов суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю. Однако если компания решит пойти по этому пути, весьма

вероятно, что свою правоту ей придется отстаивать в суде.

Учет «иностранного НДС»

У компаний, работающих с контрагентами из стран ближнего зарубежья, нередко возникают вопросы о том, как поступать с НДС, который фигурирует в полученных от них первичных документах. Тут важно понимать следующее: несмотря на то, что это налог называется также, как российский, никакого отношения к нашему НДС он не имеет. Это налог иностранного государства; он рассчитывается и уплачивается согласно законодательству той страны, резидентом которой является партнер компании.

Таким образом, налог, имеющий название НДС, который фигурирует в счетах-фактурах иностранного контрагента, к вычету не принимается ни при каких обстоятельствах.

Как же следует отразить в учете «иностраннный НДС», который предъявлен покупателю? Дело в том, что отдельно учитывать его не нужно. Он формирует стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) и включается в расходы по налогу на прибыль.

Другими словами, для российской компании нет разницы, какие именно налоги входят в стоимость купленного у иностранного поставщика товара, ведь в расходах будет учитываться полная сумма контракта.

С иной стороны «иностраннный НДС» фигурирует в ситуации, когда при оплате за оказанные услуги зарубежный партнер, являющийся налоговым агентом, удерживает этот налог с суммы контракта. Например, российская компания оказала иностранному предприятию услуги, стоимость которых составила **1200** условных единиц (у.е.). Однако на свой расчетный счет отечественная фирма получила **1000** у.е. Остальную сумму партнер удержал в соответствии с законодательством своей страны как налоговый агент.

Как следует отразить эту сделку в доходах? В Минфине считают, что полностью, включая удержанный иностранный налог. То есть в нашем примере российская компания должна отразить в учете доход от операции в размере 1200 у.е. А вот сумму удержанного налога в размере 200 у.е. можно отнести на расходы, учитываемые для расчета налога на прибыль. (письмо Минфина от 18.05.2015 № 03-07-08/28428).

Правда, в **21** главе Налогового кодекса не указано, на основании какого документа можно принять удержанный налог в качестве расходов. Поэтому в этом вопросе следует руководствоваться нормами главы **25**, а конкретно статьи **313** Кодекса. В ней определены документы, на основании которых налог на прибыль, удержанный налоговым агентом, может быть зачтен в счет налога, подлежащего уплате налогоплательщиком. Таким образом, если иностранный партнер удержал с компании «свой НДС» в качестве налогового агента, следует потребовать с него подтверждающий этот процесс документ. Если последний будет составлен на иностранном языке, его будет необходимо перевести на русский.

Куда отнести НДС при реимпорте?

Под таможенную процедуру реимпорта помещаются товары, которые экспортер по каким-то причинам вынужден ввозить обратно в страну. На практике таможенные органы, как правило, взимают со стоимости таких товаров НДС. О правомерности этого можно спорить, однако налогоплательщики обычно предпочитают оплатить налог, чтобы как можно скорее получить собственный товар обратно. И тут возникает вопрос: как дальше поступить с суммой этого налога?

Сразу отметим, что принимать к вычету уплаченный при реимпорте НДС нельзя. В пункте 2

статьи 171 НК РФ перечислены все случаи, когда можно принять к вычету таможенный НДС, и операции по реимпорту товара там не значатся. На основании статьи 170 НК РФ, сумму налога также нельзя включить и в стоимость ввозимых товаров. Ведь, скорее всего, они будут в дальнейшем реализованы, то есть использованы в облагаемой НДС деятельности.

По мнению экспертов, целесообразно отнести НДС, удержанный при реимпорте товаров, на счет прочих расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, как налог, уплаченный в соответствии с законодательством.

И хотя пункт 19 статьи 270 напрямую запрещает включать НДС в состав расходов, речь в нем идет о налоге, предъявленном налогоплательщиком. При реимпорте же удержанный НДС владелец товара никому не предъявляет, следовательно, указанная правовая норма к этой ситуации неприменима. Это подтверждается и судебной практикой. Таким образом, удержанный при реимпорте таможенный НДС можно включать в состав прочих расходов, учитывающихся при исчислении базы по налогу на прибыль.