



# ОГЛАВЛЕНИЕ

<i>От автора</i> .....	15
<i>Полные и сокращенные наименования использованных документов.</i> .	17

## **Глава 1. Налогоплательщики. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика** ..... 18 |

1.1. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ .....	19
1.1.1. Определение размера выручки .....	19
1.1.2. Реализация подакцизных товаров. ....	22
1.1.3. Права и обязанности в период использования освобождения .....	23
1.1.4. Как получить освобождение .....	30
1.1.5. Восстановление «входного» НДС .....	36
1.1.6. Потеря права на освобождение .....	39
1.1.7. Продление освобождения (отказ от освобождения) .....	46
1.1.8. Особенности получения освобождения для лиц, уплачивающих ЕСХН .....	50
1.2. Уплата НДС лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС .....	51
1.2.1. Выставление счета-фактуры с выделенной суммой НДС .....	52
1.2.2. Заключение договора простого товарищества, договора инвестиционного товарищества, договора доверительного управления имуществом или концессионного соглашения .....	53
1.2.3. Исполнение обязанностей налогового агента по НДС .....	56

## **Глава 2. Объект налогообложения** ..... 57 |

2.1. Реализация товаров (работ, услуг) .....	57
2.1.1. Операции, признаваемые реализацией товаров (работ, услуг) .....	57

2.1.2. Операции, не признаваемые реализацией товаров, работ, услуг . . . . .	59
2.1.2.1. Операции, не признаваемые реализацией для целей исчисления всех налогов (п.3 ст.39 НК РФ) . . . . .	60
2.1.2.1.1. Операции, связанные с обращением валюты. . . . .	60
2.1.2.1.2. Передача имущества организации ее правопреемникам при реорганизации. . . . .	60
2.1.2.1.3. Передача имущества некоммерческим организациям . . . . .	62
2.1.2.1.4. Передача имущества инвестиционного характера . . . . .	63
2.1.2.1.5. Передача имущества (имущественных прав) по концессионному соглашению . . . . .	67
2.1.2.1.6. Передача имущества участникам обществ (товариществ) . . . . .	68
2.1.2.2. Операции, не признаваемые реализацией только для целей исчисления НДС. . . . .	70
2.1.2.3. Учет «входного» НДС при осуществлении операций, не признаваемых реализацией . . . . .	79
2.1.3. Место реализации товаров, работ, услуг . . . . .	86
2.1.3.1. Место реализации товаров . . . . .	87
2.1.3.1.1. Отражение в декларации, учет «входного» НДС . . . . .	91
2.1.3.2. Место реализации работ (услуг). . . . .	91
2.1.3.2.1. Работы (услуги), связанные с недвижимым имуществом . . . . .	93
2.1.3.2.2. Работы (услуги), связанные с движимым имуществом . . . . .	96
2.1.3.2.3. Услуги, место реализации которых определяется по месту их фактического оказания . . . . .	99

2.1.3.2.4. Работы (услуги), место реализации которых определяется по месту деятельности покупателя . . . . .	102
2.1.3.2.5. Услуги, связанные с перевозкой и транспортировкой. . . . .	114
2.1.3.2.6. Услуги по сдаче в аренду (фрахт) морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания . . . . .	116
2.1.3.2.7. Работы (услуги), место реализации которых определяется по месту деятельности исполнителя . . . . .	118
2.1.3.2.8. Работы (услуги) вспомогательного характера . . . . .	121
2.1.3.2.9. Особенности определения места реализации работ (услуг) при заключении договоров с контрагентами из государств — членов ЕАЭС . . . . .	124
2.1.3.2.10. Учет «входного» НДС . . . . .	126
2.2. Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд .	130
2.3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд. . . . .	133
<b>Глава 3. Операции, освобождаемые от налогообложения (ст. 149 НК РФ). . . . .</b>	<b>138</b>
3.1. Общие вопросы применения ст. 149 НК РФ . . . . .	138
3.1.1. Камеральные проверки деклараций по НДС, в которых отражены операции, не облагаемые НДС. . . . .	140
3.1.2. Исчисление НДС при изменении перечня операций, освобождаемых от налогообложения. .	145
3.1.3. Отказ от освобождения от налогообложения . . . . .	148
3.1.4. Применение норм ст. 149 НК РФ при совершении посреднических операций . . . . .	152
3.1.5. Раздельный учет затрат при осуществлении операций, освобождаемых и не освобождаемых от НДС . . . . .	154

3.1.6. Наличие лицензии как необходимое условие применения льгот . . . . .	157
3.2. Порядок применения отдельных норм ст. 149 НК РФ . . . . .	158
3.2.1. Медицинские товары и медицинские услуги . . . . .	158
3.2.2. Реализация продуктов питания столовыми . . . . .	165
3.2.3. Услуги по перевозке пассажиров . . . . .	167
3.2.4. Услуги по предоставлению в пользование жилых помещений . . . . .	169
3.2.5. Услуги в сфере образования . . . . .	171
3.2.6. Проведение физкультурных и спортивных мероприятий. . . . .	174
3.2.7. Услуги учреждений культуры и искусства . . . . .	178
3.2.8. Производство кинопродукции, передача прав на использование кинопродукции. . . . .	183
3.2.9. Обслуживание воздушных судов . . . . .	186
3.2.10. Обслуживание морских судов и судов внутреннего плавания . . . . .	186
3.2.11. Передача прав на объекты интеллектуальной собственности. . . . .	191
3.2.11.1. Программы для ЭВМ и базы данных . . . . .	191
3.2.11.2. Другие виды интеллектуальной собственности. . . . .	196
3.2.12. Религиозные организации . . . . .	199
3.2.13. Предприятия, использующие труд инвалидов . . . . .	200
3.2.14. Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. . . . .	203
3.2.15. Реализация путевок. . . . .	208
3.2.16. Реализация жилья . . . . .	210
3.2.17. Услуги застройщика . . . . .	212
3.2.18. Бесплатная раздача товаров (работ, услуг) в рамках проведения рекламных акций. . . . .	215
3.2.19. Уступка прав по обязательствам (требованиям), вытекающим из договоров займа (кредита). . . . .	225
3.2.20. Услуги в сфере ЖКХ. . . . .	226
3.2.21. Гарантийный ремонт . . . . .	230

3.2.22. Услуги общепита . . . . .	232
3.2.23. Прочие операции, освобождаемые от налогообложения . . . . .	237

#### **Глава 4. Определение налоговой базы при реализации**

<b>товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав . . .</b>	<b>246</b>
4.1. Реализация товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым или льготным ценам . . . . .	247
4.2. Премии, скидки, бонусы, предоставленные покупателям	249
4.3. Расходы, возмещаемые покупателем (заказчиком) . . . . .	252
4.4. Уплата налога с межценовой разницы . . . . .	258
4.4.1. Реализация имущества, числящегося на балансе по стоимости с учетом НДС . . . . .	258
4.4.2. Реализация сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц . . . . .	264
4.4.3. Продажа и перепродажа автомобилей и мотоциклов, приобретенных у физических лиц . . .	267
4.4.4. Реализация отдельных видов электронной и бытовой техники, приобретенных у физических лиц . . . . .	271
4.4.5. Реализация материальных ценностей, выпущенных из госрезерва . . . . .	273
4.5. Посредническая деятельность . . . . .	273
4.6. Реализация товаров (работ, услуг) за иностранную валюту . . . . .	276
4.7. Реализация товаров (работ, услуг), стоимость которых определена в условных единицах . . . . .	281
4.8. Передача имущественных прав . . . . .	289
4.8.1. Уступка денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг) . . .	289
4.8.1.1. Первый кредитор . . . . .	289
4.8.1.2. Новый (второй) кредитор . . . . .	292
4.8.2. Уступка денежного требования, приобретенного у третьих лиц . . . . .	296
4.8.3. Передача прав на жилые и нежилые помещения . .	298
4.8.4. Передача иных имущественных прав . . . . .	301

4.9. Безвозмездная передача товаров (работ, услуг) . . . . .	303
4.9.1. Общие правила исчисления НДС при безвозмездной передаче. . . . .	308
4.9.2. Бесплатное питание для сотрудников . . . . .	312
4.9.3. Безвозмездное выполнение работ (оказание услуг), в том числе оказание услуг по передаче имущества в безвозмездное пользование . . . . .	320
4.9.4. Бесплатные журналы (газеты) . . . . .	322
4.9.5. Передача неотделимых улучшений арендованного имущества арендатором арендодателю . . . . .	324
4.9.6. Безвозмездная передача подарочных сертификатов. . . . .	326
4.10. Списание имущества с баланса . . . . .	329
4.11. Суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг) . . . . .	334
4.11.1. Порядок применения статьи 162 НК РФ. . . . .	335
4.11.2. Обеспечительный платеж (страховой депозит) по договору аренды (иному договору) . . . . .	337
4.11.3. Премии, полученные от продавца . . . . .	339
4.11.4. Штрафные санкции по хозяйственным договорам. . . . .	346
4.11.5. Проценты за коммерческий кредит . . . . .	353
4.11.6. Проценты по облигациям и векселям, проценты по товарному кредиту . . . . .	355
4.11.7. Субсидии . . . . .	358
4.11.8. Средства, поступающие от инвесторов (соинвесторов), по инвестиционным договорам . .	360

## **Глава 5. Корректировка стоимости отгруженных**

<b>товаров (работ, услуг). . . . .</b>	<b>363</b>
5.1. Общие правила корректировки . . . . .	363
5.2. Отличие корректировки от исправления ошибки. . . . .	365
5.3. Корректировочный счет-фактура . . . . .	369

<b>Глава 6. Выполнение строительно-монтажных работ</b>	
<b>для собственных нужд</b> . . . . .	378
6.1. Порядок исчисления НДС и применения вычетов . . . . .	378
6.2. Порядок формирования налоговой базы . . . . .	382
6.3. Выполнение СМР с привлечением сторонних подрядчиков . . . . .	384
<b>Глава 7. Момент определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. Налогообложение авансов и предоплат</b> . . . . .	387
7.1. Налогообложение авансов и предоплат . . . . .	389
7.1.1. Авансы, не облагаемые НДС . . . . .	391
7.1.2. Авансы в неденежной форме. . . . .	394
7.1.3. Вычет НДС, исчисленного при получении аванса . . . . .	397
7.1.3.1. Ставка НДС при отгрузке товаров (работ, услуг) отличается от ставки, примененной при получении предоплаты . . . . .	401
7.1.3.2. Новация договора на реализацию товаров (работ, услуг) в договор займа . . . . .	403
7.1.3.3. Зачет аванса, полученного по одному договору, в счет аванса по другому договору с тем же контрагентом . . . . .	405
7.1.4. Поступление аванса и отгрузка в одном квартале . . . . .	407
7.2. Определение момента отгрузки товаров (работ, услуг) . . . . .	412
7.2.1. Реализация товаров . . . . .	412
7.2.2. Реализация работ, услуг . . . . .	415
7.2.3. Реализация недвижимости. . . . .	420
7.3. Реализация товаров (работ, услуг) через посредника . . . . .	422
<b>Глава 8. Налоговые вычеты</b> . . . . .	424
8.1. В каком налоговом периоде заявить вычет? . . . . .	425
8.1.1. Частичные вычеты . . . . .	426
8.1.2. Какие вычеты нельзя переносить на следующие периоды? . . . . .	428
8.1.3. Если счет-фактура получен с опозданием . . . . .	430



8.1.4. Пропуск трехлетнего срока — потеря права на вычет . . . . .	431
8.2. Стандартные проблемы, связанные с получением вычетов . . . . .	436
8.2.1. Вычеты при отсутствии налоговой базы . . . . .	436
8.2.2. Проблемный поставщик . . . . .	438
8.2.3. Поставщик применяет УСН (поставщик осуществляет операции, освобожденные от НДС) . . . . .	444
8.2.4. Ошибки в счете-фактуре. . . . .	447
8.2.5. Вычеты — это право, а не обязанность . . . . .	448
8.3. Вычет НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, имущественным правам. . . . .	451
8.3.1. Суммы «входного» НДС, не принимаемые к вычету. . . . .	455
8.3.2. Импорт товаров (основных средств) . . . . .	457
8.3.2.1. Вычет сумм НДС, уплаченных на таможне . . . . .	457
8.3.2.2. Особенности при ввозе товаров из стран — членов ЕАЭС . . . . .	462
8.3.2.2.1. Ввоз товаров через посредника . . . . .	466
8.3.3. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет . . . . .	469
8.3.4. Коммунальные услуги при аренде недвижимости. . . . .	473
8.3.5. Приобретение основных средств, нематериальных активов и оборудования к установке. . . . .	477
8.3.6. Улучшения арендованного имущества . . . . .	484
8.3.7. Приобретение товаров (работ, услуг), стоимость которых определена в условных единицах . . . . .	487
8.3.8. Приобретение товаров (работ, услуг) за иностранную валюту. . . . .	488
8.3.9. Приобретение товаров (работ, услуг) за счет субсидий . . . . .	489
8.4. Вычет НДС по командировочным расходам. . . . .	492
8.4.1. Расходы на проживание . . . . .	493
8.4.2. Расходы на проезд . . . . .	494
8.5. Вычет НДС при строительстве объектов основных средств . . . . .	496

8.6. Вычет НДС при ликвидации основных средств . . . . .	502
8.7. Вычет НДС при создании нематериальных активов . . . . .	503
8.8. Вычет НДС при возврате товаров. . . . .	504
8.8.1. Оформление счетов-фактур при возврате товаров	504
8.8.1.1. Продавец. . . . .	504
8.8.1.2. Покупатель – плательщик НДС . . . . .	507
8.8.2. Возврат и обратная реализация: в чем разница? . . .	508
8.9. Вычет НДС при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал . . . . .	516
<b>Глава 9. Вычет НДС по авансам, перечисленным поставщикам . . .</b>	<b>519</b>
9.1. Общий порядок . . . . .	519
9.2. Условия получения вычета . . . . .	523
9.2.1. Общие требования . . . . .	523
9.2.2. Денежные и безденежные авансы . . . . .	525
9.2.3. Договор, предусматривающий перечисление предоплаты . . . . .	527
9.2.4. Приобретение товаров (работ, услуг) через посредника . . . . .	530
9.2.5. Вычет по авансам – это право, а не обязанность . .	531
9.3. Восстановление сумм НДС, принятых к вычету при перечислении авансов и предоплат . . . . .	533
9.3.1. Какую сумму НДС нужно восстановить при частичных отгрузках? . . . . .	535
9.3.2. В каком периоде производится восстановление? . .	538
<b>Глава 10. Раздельный учет «входного» НДС при осуществлении     облагаемой и не облагаемой НДС деятельности . . . . .</b>	<b>546</b>
10.1. Общие правила ведения раздельного учета. . . . .	548
10.2. Особенности при осуществлении отдельных видов операций, не облагаемых НДС. . . . .	561
10.2.1. Операции по реализации (работ, услуг) не на территории РФ. . . . .	561
10.2.2. Реализация прав на программы для ЭВМ и базы данных . . . . .	564
10.2.3. Операции с ценными бумагами . . . . .	565

10.3. Раздельный учет в отношении основных средств и нематериальных активов . . . . .	568
10.4. Пять процентов, которые освобождают от раздельного учета . . . . .	572
10.5. Последствия отсутствия раздельного учета . . . . .	580
<b>Глава 11. Восстановление «входного» НДС, ранее заявленного к вычету . . . . .</b>	<b>581</b>
11.1. Передача имущества в уставный капитал другой организации . . . . .	581
11.2. Осуществление операций, не облагаемых НДС . . . . .	584
11.3. Переход на УСН . . . . .	590
11.4. Осуществление операций, облагаемых НДС по нулевой ставке. . . . .	592
11.5. Получение субсидий . . . . .	595
11.6. Реорганизация . . . . .	597
11.7. Восстановление НДС по объектам недвижимости. . . . .	599
11.8. Восстановление НДС в иных ситуациях . . . . .	610
<b>Глава 12. Налоговые агенты . . . . .</b>	<b>614</b>
12.1. Общие правила исполнения обязанностей налогового агента по НДС . . . . .	614
12.2. Приобретение товаров (работ, услуг) у иностранных лиц . . . . .	616
12.2.1. Порядок исчисления и уплаты НДС. . . . .	622
12.2.2. Порядок предъявления к вычету исчисленной суммы НДС . . . . .	625
12.2.3. Если контрактная (договорная) стоимость не включает в себя НДС . . . . .	627
12.2.4. Вычет НДС при возврате перечисленного ранее аванса. . . . .	631
12.3. Аренда государственного имущества . . . . .	632
12.4. Приобретение государственного имущества . . . . .	639
12.5. Сервитуты . . . . .	643
12.6. Порядок составления счетов-фактур налоговыми агентами при аренде (покупке) госимущества и (или) приобретении товаров (работ, услуг) у иностранных лиц . . . . .	644

12.7. Продажа товаров (работ, услуг, имущественных прав), принадлежащих иностранным лицам .....	646
12.8. Приобретение металлолома, макулатуры и (или) сырых шкур животных. ....	650
12.8.1. Продавец .....	651
12.8.1.1. Реализация через комиссионера (агента) ..	654
12.8.2. Покупатель .....	654
12.9. Ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента .....	660

### **Глава 13. Счет-фактура, книги покупок и продаж,**

<b>журналы учета счетов-фактур</b> .....	663
13.1. Требования к оформлению счетов-фактур. ....	663
13.1.1. Критичные и некритичные ошибки в оформлении счетов-фактур .....	670
13.1.2. Исправление ошибок, допущенных при составлении счета-фактуры. ....	675
13.2. Правила ведения книг покупок и книг продаж .....	678
13.2.1. Реализация товаров (работ, услуг) покупателям — неплательщикам НДС .....	682
13.2.2. Корректировочные счета-фактуры .....	683
13.2.3. Передача имущества в качестве вклада в уставный капитал другой организации .....	684
13.2.4. Таможенные декларации и заявления о ввозе товаров. ....	684
13.2.5. Счет-фактура в иностранной валюте. ....	685
13.2.6. Внесение изменений в книгу покупок .....	687
13.3. Правила ведения журналов учета счетов-фактур. ....	688
13.4. Оформление счетов-фактур и заполнение книг и журналов при осуществлении посреднических сделок	692
13.4.1. Договор на реализацию товаров (работ, услуг)	694
13.4.2. Договор на приобретение товаров (работ, услуг)	700
13.5. Особенности оформления счетов-фактур экспедиторами (застройщиками) .....	707

---

---

<b>Глава 14. Возмещение НДС</b> .....	709
14.1. Стандартный порядок возмещения НДС.....	709
14.2. Заявительный порядок возмещения НДС.....	713
14.2.1. Кто имеет право на возмещение в заявительном порядке? .....	714
14.2.2. Алгоритм возмещения в заявительном порядке	716
<b>Глава 15. Отдельные вопросы применения ставки НДС 0%</b> .....	719
15.1. Экспорт.....	719
15.1.1. Экспорт сырьевых товаров.....	722
15.1.2. Экспорт несырьевых товаров.....	725
15.2. Услуги по международной перевозке товаров.....	726
15.3. Услуги по предоставлению в аренду объектов туриндустрии.....	729
15.4. Гостиничные услуги .....	731

## От автора

С момента выхода предыдущего издания прошел год. Всего год. А изменений накопилось столько, что хватило бы на отдельную книгу под условным названием «Изменения по НДС 2023–2024».

Много поправок было внесено в нормативную базу. Плюс появились новые разъяснения Минфина и ФНС, а также интересные судебные решения по спорным и неоднозначным вопросам, связанным с исчислением и уплатой НДС.

В данной книге очень подробно рассмотрены правила исчисления и уплаты НДС с акцентом на проблемы, с которыми вы можете столкнуться на практике. Большое количество примеров поможет лучше понять действующие правила и избежать возможных ошибок.

Помимо изменений, вносимых в налоговое законодательство, практическую работу налогоплательщикам сильно усложняет большое количество спорных (однозначно не урегулированных на нормативном уровне) вопросов. НДС в этом плане может дать фору любому другому налогу.

Однако в последние годы ситуация стала меняться к лучшему.

Дело в том, что в целях формирования единой правоприменительной практики и снижения числа налоговых споров, возникающих в связи с различной трактовкой отдельных положений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, Минфин России и ФНС выработали совместную позицию, которая сформулирована в письме Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571.

В этом письме, которое ФНС России довела до сведения налоговых органов письмом от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097, указано буквально следующее: *«В случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда Российской Федерации, налоговые органы начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети Интернет либо со дня их официального опубликования в установленном порядке при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов».*

Таким образом, в настоящее время важную роль в разрешении спорных ситуаций играют высшие судебные инстанции, чьи решения теперь определяют не только практику разрешения тех или иных споров в судах, но и практику налоговых проверок на местах.

В этой связи большую ценность имеет судебная практика, которая подробно прокомментирована на страницах данной книги.

Отдельно обратим внимание на важность разъяснений Федеральной налоговой службы, которые она направляет нижестоящим налоговым органам для использования в текущей работе.

Эти разъяснения представляют интерес, поскольку они позволяют при желании минимизировать риск спора с налоговыми органами. Если налогоплательщик придерживается разъяснений ФНС, то это должно гарантировать ему отсутствие претензий налоговиков, ведь предполагается, что налоговые органы на местах должны при проверках налогоплательщиков четко следовать позиции ФНС.

Справедливость этого вывода подтверждена Верховным Судом РФ, который указал на то, что решение налогового органа, принятое в результате налоговой проверки, может быть признано незаконным, если доначисление налогов произведено вопреки разъяснениям Федеральной налоговой службы, опубликованным для всеобщего сведения, направленным в адрес территориальных налоговых органов для использования в работе и способным сформировать соответствующие ожидания оценки правильности своего поведения у налогоплательщиков (п.34 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2020), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 10.06.2020).

Очень надеюсь на то, что книга «НДС: практика исчисления и уплаты» станет вашим настольным помощником и консультантом, который поможет решить все профессиональные проблемы и максимально избежать претензий налоговых органов.

в рублях по внутреннему курсу компании-продавца, который составляет 90 руб. за доллар.

В такой ситуации курсовые разницы не возникают, независимо от способа расчетов – аванс (предоплата) или постоплата. В любом случае стоимость товаров (работ, услуг) в момент отгрузки уже определена в рублях (100 долл. × 90 руб./долл. = 9000 руб.). Поэтому положения п.4 ст.153 НК РФ в этом случае не применяются (налоговая база определяется в рублях по фиксированному курсу, установленному договором).

Аналогичные разъяснения даны в письмах Минфина России от 14.03.2024 № 03-07-08/22634, от 09.11.2023 № 03-07-08/106701, от 27.09.2023 № 03-07-08/92185.

## 4.8. Передача имущественных прав

Порядок определения налоговой базы при реализации имущественных прав установлен ст.155 НК РФ. В этой статье предусмотрены разные правила определения налоговой базы, в зависимости от того, кто и какие права передает.

### 4.8.1. Уступка денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)

#### 4.8.1.1. Первый кредитор

Порядок определения налоговой базы при уступке денежного требования первым кредитором установлен в п.1 ст.155 НК РФ.

Согласно п.1 ст.155 НК РФ **первый кредитор**, уступивший право требования, **уплачивает НДС только с суммы превышения величины дохода, полученного при уступке, над размером уступленного денежного требования.**

Таким образом, первому кредитору придется платить НДС только в том случае, если ему посчастливится продать дебиторскую задолженность по цене, превышающей величину самой задолженности.



**Если первый кредитор продает дебиторскую задолженность с убытком, то налоговая база по уступке будет равна нулю и НДС в момент уступки уплачивать не нужно.**



**Пример 4.13**

Организация «Альфа» на основании заключенного договора поставки в ноябре 2022 г. отгрузила в адрес организации «Бета» продукцию на сумму 120 000 руб. (в том числе НДС – 20 000 руб.). В мае 2024 г. организации «Альфа» и «Гамма» заключили соглашение об уступке требования по договору поставки, в соответствии с которым организация «Гамма» за 70 000 руб. приобрела у организации «Альфа» право требования к организации «Бета».

В данной ситуации дебиторская задолженность в сумме 120 000 руб. продана за 70 000 руб., поэтому в мае 2024 г. (при уступке долга) у организации «Альфа» никаких обязательств перед бюджетом по уплате НДС не возникает.

В бухгалтерском учете организации «Альфа» должны быть сделаны следующие проводки.

**В момент отгрузки продукции (ноябрь 2022 г.):**

<b>Д-т счета 62 – К-т счета 90</b>	– 120 000 руб. – отгружена продукция покупателю (организации «Бета»);
<b>Д-т счета 90 – К-т счета 68</b>	– 20 000 руб. – начислен НДС со стоимости отгруженной продукции.

**В момент заключения соглашения об уступке права требования (май 2024 г.):**

<b>Д-т счета 91 – К-т счета 62</b>	– 120 000 руб. – отражена уступка права требования (списана задолженность организации «Бета»);
<b>Д-т счета 76 – К-т счета 91</b>	– 70 000 руб. – отражена задолженность организации «Гамма» по соглашению об уступке права требования.

**Обратите внимание!**

Изложенный выше порядок исчисления НДС применяется и в том случае, когда **уступается денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС.**

В письме от 14.08.2017 № СД-4-3/15915@ указано, что при уступке первоначальным кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации услуг, не подлежащих налогообложению НДС, налоговая база определяется в порядке, предусмотренном абз.2 п.1 ст.155 НК РФ, то есть как разница между суммой дохода, полученного первоначальным кредитором, и размером уступленного денежного требования. Если сумма

дохода, полученная первоначальным кредитором, меньше или равна размеру уступленного денежного требования, то налоговая база и сумма НДС признаются равными нулю.

Аналогичные разъяснения даны в письме Минфина России от 25.01.2021 № 03-07-11/4023.

### **Обратите внимание!**

Согласно п.13 Постановления Пленума ВАС РФ № 33 **положения п.1 ст.155 НК РФ следует применять и в отношении операции по уступке покупателем требования о возврате денежных средств, уплаченных продавцу в счет предстоящей передачи товаров (работ, услуг), например из-за расторжения договора или признания его недействительным.**

По разъяснению Пленума ВАС РФ, такая уступка не может облагаться налогом, поскольку сама операция по возврату продавцом полученных в порядке предоплаты денежных средств не подлежит налогообложению.

Справедливость такого подхода подтверждена письмом ФНС России от 27.08.2021 № СД-4-3/12125@, а также Постановлением АС Дальневосточного округа от 01.12.2021 № Ф03-5219/2021 по делу № А51-17720/2020.

### **Пример 4.14**

Организация «Бета» на основании заключенного договора поставки в ноябре 2022 г. перечислила на расчетный счет организации «Альфа» предоплату в сумме 120 000 руб. (в том числе НДС – 20 000 руб.). В феврале 2023 г. по взаимному согласию сторон договор поставки был расторгнут, но организация «Альфа» не вернула организации «Бета» полученную по договору предоплату. В апреле 2024 г. организации «Бета» и «Гамма» заключили соглашение об уступке требования о возврате предоплаты по договору поставки, в соответствии с которым организация «Гамма» за 70 000 руб. приобрела у организации «Бета» право требования к организации «Альфа».

В данной ситуации дебиторская задолженность в сумме 120 000 руб. (аванс, уплаченный по договору поставки) продана за 70 000 руб., поэтому в апреле 2024 г. (при уступке долга) у организации «Бета» никаких обязательств перед бюджетом по уплате НДС не возникает.

В бухгалтерском учете организации «Бета» должны быть сделаны следующие проводки.

**В момент перечисления предоплаты (ноябрь 2022 г.):**

**Д-т счета 60 – К-т счета 51**

**– 120 000 руб.** – уплачен аванс поставщику (организации «Альфа»).

**В момент заключения соглашения об уступке права требования (апрель 2024 г.):**

**Д-т счета 91 – К-т счета 60**

– **120 000 руб.** – отражена уступка права требования (списана задолженность организации «Альфа»);

**Д-т счета 76 – К-т счета 91**

– **70 000 руб.** – отражена задолженность организации «Гамма» по соглашению об уступке права требования.

### **Обратите внимание!**

Поскольку операции по уступке права требования признаются объектом налогообложения по НДС, то при их совершении в обязательном порядке **следует составлять счета-фактуры и регистрировать их в книге продаж** (подп. 1 п.3 ст. 169 НК РФ).

Эта обязанность сохраняется и в том случае, когда налоговая база и, соответственно, сумма НДС равны нулю (письмо Минфина России от 05.11.2019 № 03-07-11/84894).

В рассмотренном выше примере 4.13 (с. 290) при заключении соглашения об уступке права требования организация «Альфа» выписывает счет-фактуру\*, который заполняется так:

- в графе 1 «Наименование...» можно написать: «Уступка права требования по соглашению об уступке права требования № ... от ....»;
- в графе 5 «Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога» указывается налоговая база – 0 руб.;
- в графе 7 «Налоговая ставка» – 20/120;
- в графе 8 «Сумма налога» – 0 руб.;
- в графе 9 «Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом» – 70 000 руб.

Этот счет-фактуру нужно зарегистрировать в книге продаж в периоде заключения соглашения об уступке права требования.

#### **4.8.1.2. Новый (второй) кредитор**

Новый кредитор – это кредитор, который приобрел требование у первоначального кредитора (письма Минфина России от 25.01.2021 № 03-07-11/4023, от 12.01.2009 № 03-07-11/1).

\* Этот счет-фактура может выписываться организацией «Альфа» в одном экземпляре, новому кредитору (организации «Гамма») он не нужен.