



1
Освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС

2
Когда освобождение не действует

3
Кто освобождается от обязанностей налогоплательщика НДС

4
Кто не освобождается от обязанностей налогоплательщика НДС

Это право:
1) **не платить НДС** по операциям на внутреннем российском рынке в течение 12 календарных месяцев (п. 4 ст. 145 НК РФ);
2) **не представлять декларации по НДС** в налоговую инспекцию. (Дополнительно по этому вопросу см. Решение ВАС РФ от 13.02.2003 N 10462/02, Письма Минфина России от 30.08.2006 N 03-04-14/20, УФНС России по г. Москве от 17.11.2009 N 16-15/120379, от 18.08.2008 N 19-11/077280).

Обратите внимание!
В Письме от 27.11.2009 N 03-07-14/107 Минфин России разъяснил, что налогоплательщик, который получил освобождение от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ, не обязан определять налоговую базу и исчислять налог. Кроме того, УФНС России по г. Москве считает, что освобождение от уплаты НДС дает право не вести книги покупок и продаж и не выставлять счета-фактуры своим покупателям (заказчикам) (Письмо от 18.08.2008 N 19-11/077280). Однако отметим, что освобожденные от уплаты НДС налогоплательщики тем не менее обязаны выставлять счета-фактуры с пометкой "Без НДС" в силу прямого указания п. 5 ст. 168 НК РФ. Кроме того, если вы планируете использовать право на освобождение от НДС более одного года, то для его периодического подтверждения вам понадобится выписка из книги продаж, а также копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур (п. 6 ст. 145 НК РФ). Подробнее об этом вы можете узнать в разд. 2.1.5.4 "Продление освобождения или отказ от освобождения. Представление документов в налоговый орган".

Освобождение от уплаты НДС не распространяется на операции по ввозу товаров в РФ и не освобождает от обязанностей налогового агента по НДС (п. 3 ст. 145, ст. 161 НК РФ). Поэтому, даже если вы и освобождены от обязанностей налогоплательщика НДС, заплатить налог на таможне и исполнить обязанности налогового агента по операциям, оторые предусмотрены ст. 161 НК РФ, вам придется.

От обязанностей налогоплательщика НДС могут быть освобождены организации и предприниматели с небольшими оборотами по реализации. Общая сумма их выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца не должна превысить 2 млн руб. без учета НДС (п. 1 ст. 145 НК РФ). Причем полное отсутствие выручки за три последовательно прошедших календарных месяца не препятствует применению освобождения по ст. 145 НК РФ (см. Письмо УФНС России по г. Москве от 04.09.2006 N 19-11/077487). Для того чтобы определить, вправе ли вы не платить НДС, вам необходимо подсчитать всю полученную выручку от реализации товаров (работ, услуг) за три последовательно прошедших месяца. Для целей налогообложения НДС выручка от реализации определяется исходя из всех ваших доходов, которые связаны с расчетами по оплате реализованных вами товаров (работ, услуг) и получены как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами (п. 2 ст. 153 НК РФ).

Таким образом, **при подсчете выручки** вы должны **учесть**:
- выручку от реализации как облагаемых (в том числе по налоговой ставке 0%), так и необлагаемых товаров (работ, услуг);
- выручку, которую вы получили как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами;
- выручку от реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

В сумме выручки вы не учитываете:
- выручку, полученную по деятельности, которая облагается единым налогом на вмененный доход (см. Письма Минфина России от 26.03.2007 N 03-07-11/71, от 26.03.2007 N 03-07-11/72);
- суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), указанные в ст. 162 НК РФ (Письмо УФНС России по г. Москве от 23.04.2010 N 16-15/43541). К ним, в частности, относятся санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение вашими партнерами договоров (контрактов), предусматривающих переход права собственности на товары;
- суммы оплаты (частичной оплаты), полученные в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг (Письмо УФНС России по г. Москве от 23.04.2010 N 16-15/43541);
- доход от игорного бизнеса в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.12.2006 N A52-2121/2006/2).

Не могут воспользоваться правом на освобождение лица, сумма трехмесячной выручки которых превышает 2 млн руб.
Не может быть сразу освобождена от уплаты НДС и вновь созданная организация. Ведь для получения права на освобождение необходимо определить выручку за три месяца (п. 1 ст. 145 НК РФ). Также не могут воспользоваться этим правом лица, реализующие только подакцизные товары в течение трех предшествующих месяцев, и организации, получившие статус участников проекта "Сколково" (п. 2 ст. 145 НК РФ).
Напомним, что подакцизными признаются товары, операции с которыми облагаются акцизами. Перечень подакцизных товаров установлен ст. 181 НК РФ.
В частности, к подакцизным товарам относятся:
- спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%;
- алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и др.);
- пиво;
- табачная продукция;
- автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных, карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин.
Если вы одновременно торгуете подакцизными и неподакцизными товарами, то претендовать на освобождение вы можете. Правда, только в отношении деятельности, связанной с неподакцизными товарами, и при наличии раздельного учета реализации подакцизных и неподакцизных товаров (подробнее об этом см. Определение Конституционного Суда РФ от 10.11.2002 N 313-О, Письмо УМНС России по г. Москве от 25.02.2004 N 24-14/11745).

5
Ограничение по размеру выручки как условие применения освобождения

6
Если ранее вы применяли спецрежим (ЕСХН, УСН, ЕНВД)

Ограничение по размеру выручки - одно из необходимых условий применения о освобождения. Если сумма вашей выручки за три последовательных календарных месяца превысит 2 млн руб., то право на освобождение вы утратите. С 1-го числа месяца, на который приходится такое превышение, вы вновь должны приступить к исчислению и уплате НДС (п. 5 ст. 145 НК РФ, Письмо Минфина России от 06.05.2010 N 03-07-14/32).
Необходимо учитывать, что налоговики могут проверить вашу выручку за любые трехмесячные периоды, которые содержатся в 12 месяцах. Например, за январь - март, февраль - апрель, март - май, апрель - июнь, май - июль и т.д. Таким образом, вы должны ежемесячно анализировать совокупную трехмесячную выручку на предмет превышения 2 млн руб. (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 12.08.2003 N 2500/03, ФАС Поволжского округа от 27.02.2007 N A49-3926/2006, ФАС Волго-Вятского округа от 27.09.2005 N A29-10838/2004).
Сумму НДС по операциям, осуществленным в месяце, в котором выручка превысила 2 млн руб., следует восстановить и уплатить в бюджет (п. 5 ст. 145 НК РФ).
Уплатить НДС придется либо за счет собственных денежных средств, либо за счет средств покупателей товаров (работ, услуг) в случае произведенной ими доплаты на сумму налога. Такую позицию высказал Минфин России в частном Письме от 29.05.2001 N 04-03/11/89.
В то же время, если вы утратили право на освобождение, вы вправе принять к вычету "входной" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным во время освобождения и использованным после возврата на уплату НДС (п. 8 ст. 145 НК РФ).

До недавнего времени вопрос о том, каким образом "спецрежимники", перешедшие на ОСН и желающие сразу же получить освобождение от уплаты НДС, должны подтвердить свое право на такое освобождение, вызывал много споров. Объясняется это тем, что у данной категории налогоплательщиков нет возможности представить в налоговую инспекцию подтверждающие документы, поименованные в п. 6 ст. 145 НК РФ. Дело в том, что "спецрежимники" не ведут книгу продаж и журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур.
Индивидуальные предприниматели - "спецрежимники" не ведут книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя (п. 3 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного Приказом Минфина России N 88н, МНС России N БГ-3-04/430 от 13.08.2002). А для организаций, применяющих УСН, не предусмотрен бухгалтерский учет (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").
Следовательно, беспрепятственно получить освобождение от уплаты НДС "спецрежимники" могли, только проработав на общем режиме как минимум три месяца. Ведь после этого у них появлялась возможность представить налоговикам все необходимые документы.
С 1 января 2008 г. эта проблема частично снята путем внесения поправок в п. 6 ст. 145 НК РФ (п. 1 ст. 1, п. 1 ст. 3 Федерального закона от 17.05.2007 N 85-ФЗ). В частности, законодатель уточнил, какие документы, подтверждающие право на освобождение от уплаты НДС, должны подать в налоговый орган организации и предприниматели, перешедшие на общий режим налогообложения с "упрощенки" и ЕСХН. Так, организациям и предпринимателям, ранее применявшим "упрощенку", достаточно будет принести в налоговую инспекцию только выписку из своей книги учета доходов и расходов. Напомним, что на сегодняшний день форма книги утверждена Приказом Минфина России от 31.12.2008 N 154н.
Аналогичное по сути правило установлено и для предпринимателей, ранее плативших ЕСХН. Они также представляют только выписку из своей книги учета доходов и расходов. Форма такой книги утверждена Приказом Минфина России от 11.12.2006 N 169н.
Однако остается не ясным, какие документы должны представлять организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на общий режим с ЕНВД, а также организации, перешедшие на общий режим с ЕСХН. Этим упущением законодателя могут воспользоваться налоговики. Поэтому существует вероятность того, что указанные налогоплательщики, как и ранее, не смогут воспользоваться правом на освобождение от уплаты НДС, пока не отработают на общем режиме в течение трех месяцев.
По этому вопросу ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 09.12.2009 N A44-923/2009 указал, что предприниматель вправе применять освобождение от уплаты НДС уже с момента перехода на общий режим. Суд учел, что сумма выручки предпринимателя за три месяца, предшествующие месяцу перехода на общий режим, не превысила 2 млн руб. Поскольку право на освобождение от НДС главным образом обусловлено суммой выручки, отсутствие перечисленных в п. 6 ст. 145 НК РФ документов по причине применения в предшествующем периоде ЕНВД не препятствует получению такого освобождения.