



МИНФИН РОССИИ  
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

УПРАВЛЕНИЕ  
ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ  
ПО КИРОВСКОЙ ОБЛАСТИ

(УФНС России по Кировской области)

ул. Воровского, 37, г. Киров, 610002 (610998)  
Телефон: (8332) 37-84-00; Телефакс: (8332) 37-82-79;  
www.nalog.ru

11 МАЙ 2018

№ 13-21/07404@

На № 724-44-09 от 16.04.2018  
О направлении разъяснения

Министру сельского хозяйства и  
продовольствия Кировской области  
А.А.Котлячкову

ул.Дерендяева, 23, г.Киров, 610020

E-mail: dsx@dsx-kirov.ru

Уважаемый Алексей Алексеевич!

Управление Федеральной налоговой службы по Кировской области (далее – Управление) в ответ на письмо от 16.04.2018 № 724-44-09 (вх.№ 20921 от 17.04.2018) и дополнительно представленный перечень часто задаваемых вопросов в пределах своей компетенции предоставляет разъяснения о порядке восстановления налога на добавленную стоимость (далее – НДС, налог) с 01.01.2018 при получении субсидий из бюджетной системы Российской Федерации.

**Вопрос 1: как определить долю НДС, которая подлежит восстановлению, за какой период рассчитывать затраты по основному производству для определения доли затрат с НДС и без НДС?**

В соответствии с пп.6 п.3 ст.170 НК РФ суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, подлежат восстановлению в случае получения налогоплательщиком в соответствии с законодательством Российской Федерации из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации субсидий и (или) бюджетных инвестиций на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, а также на возмещение затрат по уплате налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Данное положение применяется независимо от факта включения суммы налога в субсидии и (или) бюджетные инвестиции на возмещение затрат.

В соответствии с абз.3 пп.6 п.3 ст.170 НК РФ восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету.

Как следует из абз.4 и 5 пп.6 п.3 ст.170 НК РФ при частичном возмещении затрат в случаях, предусмотренных данным подпунктом, восстановлению подлежит сумма налога, принятая к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, без учета налога, приобретенных за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций на возмещение затрат, в общей стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, без учета налога.

Таким образом, в случае получения налогоплательщиками субсидий из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение ранее понесенных затрат,



связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав), суммы НДС, принятые налогоплательщиками в установленном порядке к вычету по товарам (работам, услугам, имущественным правам), затраты на приобретение которых возмещаются за счет указанных субсидий, подлежат восстановлению на основании пп.6 п.3 ст.170 НК РФ (письма Минфина России от 02.04.2018 № 03-07-15/20870, от 23.03.2018 № 03-03-06/1/18322, от 07.02.2018 № 03-07-08/7032, от 16.01.2018 № 03-07-11/1412).

С учетом изложенного, порядок расчета доли НДС, подлежащего восстановлению при получении субсидий из бюджетной системы Российской Федерации на частичное возмещение ранее понесенных затрат, установлен абз.5 пп.6 п.3 ст.170 НК РФ. Конкретную методику такого расчета налогоплательщики определяют самостоятельно, закрепив ее в учетной политике организации.

Восстановлению подлежит налог за те налоговые периоды, в которых заявлены вычеты НДС по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, на возмещение которых получены субсидии.

**Вопрос 2: организация в 2017 году применяла специальный налоговый режим в виде единого сельскохозяйственного налога (далее – ЕСХН). С 01.01.2018 применяет общепринятую систему налогообложения. Субсидия получена в 2018 году на возмещение затрат, произведенных в 2017 году. Нужно ли восстанавливать НДС?**

В соответствии с абз.3 пп.6 п.3 ст.170 НК РФ восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету.

Таким образом, если НДС к вычету ранее не принимался в связи с применением ЕСХН, то и обязанности по восстановлению НДС, предусмотренной пп.6 п.3 ст.170 НК РФ, не возникает.

**Вопрос 3: о методике расчета восстановления НДС с субсидий, полученных на 1 килограмм реализованного молока и на возмещение части затрат на оказание несвязанной поддержки в растениеводстве.**

**Вопрос 4: о расчете доли по субсидиям на повышение продуктивности в молочном скотоводстве; на проведение комплекса агротехнических работ, повышение уровня экологической безопасности сельскохозяйственного производства, а также повышение плодородия и качества почв в расчете на 1 гектар посевной площади, занятой зерновыми, зернобобовыми и кормовыми сельскохозяйственными культурами.**

Учитывая, что получаемые сельскохозяйственными товаропроизводителями субсидии на поддержку в области растениеводства и поддержку в молочном скотоводстве предоставляются на возмещение части затрат, НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, при получении таких субсидий также подлежит восстановлению в порядке, установленном пп.6 п.3 ст.170 НК РФ.

При этом исходя из абз.4 и 5 пп.6 п.3 ст.170 НК РФ при частичном возмещении затрат в случаях, предусмотренных данным подпунктом, восстановлению подлежит сумма налога, принятая к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, без учета налога, приобретенных за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций на возмещение затрат, в общей стоимости приобретенных товаров (работ,



услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, без учета налога.

С учетом изложенного, порядок расчета доли НДС, подлежащего восстановлению при получении субсидий из бюджетной системы Российской Федерации на возмещение ранее понесенных затрат, установлен абз.5 пп.6 п.3 ст.170 НК РФ. Конкретную методику такого расчета налогоплательщики определяют самостоятельно, закрепив ее в учетной политике организации.

**Вопрос 5: о порядке восстановления НДС и отражения записи в книге продаж при получении субсидии на технику, приобретаемую по договору лизинга. О порядке определения налоговой базы и отражения в книге продаж полученных субсидий на 1 литр реализованного молока и на 1 гектар пашни, на содержание племенных животных.**

Учитывая, что получаемые сельскохозяйственными товаропроизводителями субсидии на поддержку в области растениеводства и поддержку в молочном скотоводстве предоставляются на возмещение части затрат, суммы указанных субсидий в налоговую базу по НДС не включаются, поскольку не связаны с оплатой реализуемых этими налогоплательщиками товаров (работ, услуг).

В случае получения налогоплательщиками субсидий из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение ранее понесенных затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав), суммы НДС, принятые налогоплательщиками в установленном порядке к вычету по товарам (работам, услугам, имущественным правам), затраты на приобретение которых возмещаются за счет указанных субсидий, подлежат восстановлению на основании пп.6 п.3 ст.170 НК РФ.

При этом исходя из абз.4 и 5 пп.6 п.3 ст.170 НК РФ при частичном возмещении затрат в случаях, предусмотренных данным подпунктом, восстановлению подлежит сумма налога, принятая к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, без учета налога, приобретенных за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций на возмещение затрат, в общей стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, без учета налога.

Таким образом, в случае приобретения налогоплательщиком техники в лизинг и получения субсидии на компенсацию (частичную компенсацию) данных затрат, восстановлению подлежит ранее принятый к вычету по НДС в порядке, установленном пп.6 п.3 ст.170 НК РФ.

В книге продаж в этом случае отражается подлежащий восстановлению НДС в соответствии с п.14 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

**Вопрос 6: о порядке восстановления НДС при совершении необлагаемых НДС операций в случае невозможности ведения отдельного учета. Например, при совершении операций по реализации партии племенных животных.**

В соответствии с пп.35 п.3 ст.149 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по



реализации (передача для собственных нужд) племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, племенной птицы (племенного яйца); семени (спермы), полученного от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов; эмбрионов, полученных от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, по перечню кодов видов продукции в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, утверждаемому Правительством Российской Федерации.

При этом на основании п.4 ст.149 НК РФ в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями данной статьи, налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций.

В соответствии с п.4 ст.170 НК РФ налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) НДС операций. При отсутствии у налогоплательщика отдельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Таким образом, при отсутствии отдельного учета операций по реализации, облагаемых НДС и освобождаемых от НДС, право на применение вычетов по НДС у налогоплательщика отсутствует, соответственно, обязанности по восстановлению НДС, предусмотренной пп.6 п.3 ст.170 НК РФ, не возникает.

#### **Вопрос 7: как отразить в книге продаж операции по восстановлению НДС?**

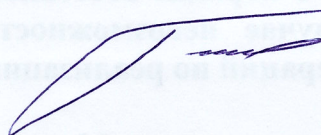
При восстановлении НДС необходимо внести соответствующие записи в книгу продаж за налоговый период, в котором производится восстановление. На основании п.14 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" налогоплательщик регистрирует в книге продаж счет-фактуру, на основании которого ранее принял налог к вычету, на сумму восстанавливаемого НДС.

При частичном возмещении затрат восстановлению подлежит сумма НДС, принятая к вычету, в соответствующей доле.

Запись в книге продаж производится по каждому счету-фактуре с кодом вида операции «21» (приказ ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@).

С уважением,

Врио заместителя руководителя,  
советник государственной гражданской  
службы Российской Федерации 1 класса



А.М.Бакулев

