

Особенности исчисления НДС в процессе деятельности НПФ.

НПФ является особым видом некоммерческой организации социального обеспечения, поэтому многие полагают, что вопрос исчисления НДС далеко не самый актуальный в деятельности Фонда.

Однако следует напомнить, что налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются (ст. 143 НК РФ):

- 1) организации (абз. 2 п. 2 ст. 11 НК РФ) <1>;
- 2) индивидуальные предприниматели (абз. 4 п. 2 ст. 11 НК РФ);
- 3) лица, перемещающие товары через таможенную границу Таможенного союза (далее - ТС) (абз. 6 п. 2 ст. 11 НК РФ).

Объектом налогообложения, согласно статье 146 НК РФ, признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В целях настоящей главы передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

Следовательно, НПФ является обычным плательщиком НДС со всеми вытекающими обязанностями по ведению учета, формированию налоговой декларации и ее сдаче в налоговый орган.

Согласно п.3 пп. 7 статьи 149 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по оказанию услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами. Следовательно, основная часть операций осуществляемых НПФ не подлежит налогообложению НДС, однако деятельность НПФ не ограничивается только вышеуказанной услугой. Негосударственным пенсионным фондом осуществляются также хозяйственные операции, облагаемые НДС. В частности, реализация основных средств, сдача помещений в аренду, безвозмездная передача сувениров и подарков сотрудникам и клиентам, услуги, оказываемые Пенсионному Фонду России и др. Ряд часто осуществляемых операций мы рассмотрим позже, а пока определимся какими правовыми нормами руководствоваться НПФ для целей учета НДС.

Так, на основании п. 4 ст. 170 НК РФ отдельный учет ведут все налогоплательщики при наличии операций, как подлежащих обложению НДС, так и не облагаемых этим налогом (освобожденных от налогообложения).

Для негосударственных пенсионных фондов существует два варианта учета НДС при наличии деятельности, не облагаемой НДС и облагаемой НДС.

Следовательно, необходимо **обязательно указывать в Учетной политике для целей налогообложения выбранный метод учета НДС.**

Первый вариант: Согласно п. 5 ст. 170 гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации негосударственные пенсионные фонды **имеют право включать в затраты**, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам). При этом **вся сумма налога на добавленную стоимость, полученная** ими по операциям, подлежащим налогообложению, **уплачивается в бюджет.**

Следует также иметь в виду, что согласно п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовления, за исключением налога на добавленную стоимость. Аналогичны требования и п.6 ПБУ 5/01 «Учет материально-

производственных запасов» - фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Если Фондом выбран и закреплён в Учетной политике порядок учета НДС согласно п. 5 ст. 170 НК РФ, то весь НДС, уплаченный при приобретении товаров, работ, услуг, принимается негосударственным пенсионным фондом на расходы при расчете налога на прибыль, то в бухгалтерском учете НДС соответственно не учитывается в первоначальной стоимости основных средств, НМА и материалов, работ, услуг, а обособляется на счете 19 «Налог на добавленную стоимость» с дальнейшим отнесением на затраты.

Также хотелось обратить внимания, что согласно статье 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок (выполнение работ, оказание услуг), передачи имущественных прав.

П. 5 ст. 170 НК РФ определено, что негосударственный пенсионный фонд имеет право включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль, суммы налога уплаченные поставщикам при приобретаемым товарам (работам, услугам). Таким образом, в расходах по налогу на прибыль, Фонд может приниматься только сумма НДС по оплаченным товарам (работам, услугам), при наличии счета-фактуры, как документа, подтверждающего определение поставщиком указанного в нем суммы налога на добавленную стоимость.

Второй вариант: Порядок учета согласно п.2 и 4 ст. 170 НК РФ. В этом случае, если осуществляются облагаемые и не облагаемые НДС операции, Фонд обязан вести раздельный учет на основании п. 4 ст. 170 НК РФ по облагаемым и не облагаемым НДС операциям, принимая налог к вычету в той пропорции, которая соответствует доле облагаемых операций.

Согласно п. 2 статьи 170 НК РФ суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения).

В соответствии с п. 4 статьи 170 НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

- учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;

- принимаются к вычету в соответствии со статьей 172 настоящего Кодекса - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;

- принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг),

имущественных прав, операции, по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции, по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период. По основным средствам и нематериальным активам, принимаемым к учету в первом или втором месяцах квартала, налогоплательщик имеет право определять указанную пропорцию исходя из стоимости отгруженных в соответствующем месяце товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции, по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных (переданных) за месяц товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Согласно пп.7 п. 3, пп.12 п. 2 ст. 149 НК РФ, а также порядком заполнения налоговой декларации по НДС, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по оказанию услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами и реализация ценных бумаг. Следует отметить, что понятие услуг по негосударственному пенсионному обеспечению не определено Налоговым кодексом РФ. В отдельных случаях, налоговые органы считают целевые взносы, полученные на содержание НПФ, а также 3% от пенсионных взносов, направляемых на обеспечение уставной деятельности и 15 % от дохода, полученного от размещения пенсионных резервов, средствами, полученными за услуги по негосударственному пенсионному обеспечению. Основанием для этого мнения является отражение этих поступлений по строке 010 Декларации по налогу на прибыль «Доходы от реализации». Однако согласно 75-ФЗ указанные средства не являются платой за реализацию услуг, а являются собственными средствами НПФ.

Соответственно для целей учета НДС Фонд должен самостоятельно определить и указать в Учетной политике порядок определения стоимости услуг по негосударственному пенсионному страхованию. Также в учетной политике можно утвердить регистр по распределению входного НДС.

Например: В 1 квартале Фондом были совершены операции подлежащие обложению НДС на сумму 12 500 руб. (в т.ч. реализация ОС – 2 500 руб., оказание услуг ПФР – 5 000 без НДС, безвозмездная передача подарков и сувениров– 5 000 руб.). В учетной политике установлено, стоимостью услуг по пенсионному страхованию считать 3% от поступивших взносов, что составило 133 100 руб. Сумма НДС по расходам подлежащих распределению (относящихся к необлагаемой деятельности и к облагаемой НДС деятельности – например, аренда и интернет услуги) составила 2737,38 руб.

Распределение НДС за 1 квартал 2013 г.

Реализация, не облагаемая НДС в руб.	133100	88,91%
Реализация, облагаемая НДС в руб.	12500	11,09%
Итого	145600	100,00%

Сумма НДС по расходам, подлежащим распределению составляет:

Аренда	2584,08	за 3 месяца
Интернет	153,3	за 3 месяца
Итого	2737,38	

	Всего	19сч.	01,10,26сч.
Аренда	2584,08	286,57	2297,51
Интернет	153,30	17,00	136,30
Итого	2737,38	303,58	2433,80

НДС, включаемый в стоимость услуг 2433,80 руб.

НДС к зачёту 303,58 руб.

Следует помнить, что если в соответствии с Учетной политикой, первичными документами, первоначальная стоимость основных средств, материалов, НМА формировалась с учетом сумм НДС, то при реализации ОС, материалов, НМА, сумма НДС рассчитывается согласно **п. 3 ст. 154 НК РФ**. Согласно п. 3 ст. 154 НК РФ при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений статьи 105.3 настоящего Кодекса, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок). Т.е. НДС составляет не 18% от стоимости реализованного основного средства, а 18 % от разницы между ценой реализуемого имущества и остаточной стоимостью.

Также хотелось обратить Ваше внимания на то, что если Фонд в Учетной политике не указал используемую для учета НДС правовую норму, касательно п. 5 ст. 170 НК РФ, то фактически Фонд обязан руководствоваться п.2, п.4 ст. 170 НК РФ.

Согласно абз. 9 п.4 ст.170 НК РФ, организация может не вести отдельный учет «входного» НДС в том квартале, в котором доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы «входного» НДС, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном квартале, **подлежат вычету** в общеустановленном порядке. Необходимость ведения отдельного учета «входного» НДС никак не зависит от того, какую долю необлагаемые операции имеют в общей сумме выручки организации. Если выручка от не облагаемых НДС операций составляет всего 1% общей суммы выручки организации, но при этом совокупные расходы на осуществление этих операций превышают 5% общей величины расходов, то вести отдельный учет «входного» НДС все равно придется.

Для целей расчета пропорции налогоплательщик должен определить сумму расходов, относящихся к необлагаемым операциям. Эта сумма будет складываться из прямых затрат по освобожденным от НДС операциям, а также части косвенных затрат, приходящихся на эти операции.

Порядок распределения косвенных затрат между облагаемыми и не облагаемыми НДС операциями должен быть **закреплен в Учетной политике.**

Поскольку никаких правил на этот счет в НК РФ нет, косвенные затраты можно распределять любым экономически обоснованным методом. Чаще всего на практике их делят пропорционально выручке. Повторим, каждая организация вправе решать этот вопрос самостоятельно, закрепив **выбранную методику деления косвенных затрат в учетной политике для целей налогообложения** (см. Письмо ФНС России от 22.03.2011 № КЕ-4-3/4475).

Сумма расходов (прямые плюс часть косвенных), относящихся к освобожденным от НДС операциям, делится на общую сумму расходов (прямых и косвенных), относящихся и к облагаемым, и к не облагаемым НДС операциям. Если соотношение составит меньше 5%, то налогоплательщик имеет право поставить к вычету «входной» НДС по всем товарам (работам, услугам), имущественным правам, принятым к учету в данном квартале. Если организация в течение квартала наряду с облагаемыми НДС операциями совершает несколько разных видов, не облагаемых НДС операций (например, выдает займы, продает ценные бумаги, производит раздачу рекламных листовок), то для применения абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ необходимо брать **в расчет общую сумму расходов по всем необлагаемым операциям**. Отказаться от отдельного учета «входного» НДС можно только в том случае, если совокупная сумма расходов по всем не облагаемым НДС операциям не превышает 5% общей величины расходов за соответствующий квартал. Аналогичная позиция изложена в Письме ФНС России от 03.08.2012 № ЕД-4-3/12919@.

Основная доля облагаемых операций на НДС – операции по ведению уставной деятельности. Налоговым кодексом не установлено специальных освобождений для Фондов при осуществлении облагаемых операций в целях НДС. Рассмотрим ряд ситуаций, в процессе которых образуется объект налогообложения по НДС.

Подарки сотрудникам, клиентам.

В соответствии с п. 1 ст. 146 Кодекса объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. При этом в целях налога на добавленную стоимость передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг **на безвозмездной основе признается реализацией товаров** (работ, услуг).

Согласно п. 1 ст. 39 Кодекса реализацией товаров признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами) права собственности на товары, а в случаях, предусмотренных Кодексом, передача права собственности на товары на безвозмездной основе.

Таким образом, передача Фондом своим клиентам либо сотрудникам подарков является объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость. При этом вычеты налога на добавленную стоимость при осуществлении указанных операций применяются в общеустановленном порядке. Также необходимо учитывать, что согласно п. 16 ст. 270 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций **не учитываются** расходы в **виде безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей**. Следовательно, НДС, начисленный при передаче подарков, в расходы не включается (п. 16 ст. 270 НК РФ).

При этом облагается НДС передача подарков не только сторонним клиентам, но и своим сотрудникам, их детям, любому физическому и юридическому лицу. Данной

позиции придерживается Минфин России. (Письмо Минфина России от 19.10.2010 г. № 03-03-06/1/653, Письмо Минфина России от 22.01.2009 г. № 03-07-11/16).

Иногда передача подарков агентам и клиентам Фонда маскируется под представительские расходы либо рекламу. Считаем необходимым отметить, что в соответствии с п. 2 ст. 264 Налогового кодекса РФ к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

Согласно ст. 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» реклама - информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

В соответствии с вышеприведенными определениями передача подарков, сувениров без символики Фонда ограниченному кругу лиц не является представительскими расходами или рекламой. Следовательно, на основании п. 1 ст. 146 НК РФ безвозмездная передача товаров является объектом налогообложения по НДС.

Реклама.

Распространение в рекламных целях брошюр, буклетов, флаеров, календарей, листовок облагается НДС в общеустановленном порядке. При этом отмечает Минфин, в соответствии с пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы **которых не превышают 100 руб.,** от налогообложения освобождается. Для применения этой льготы налогоплательщик должен подтвердить, что передача подарка соответствует законодательству о рекламе. (Письмо Минфина России от 10.06.2010 № 03-07-07/36, Письмо Минфина России от 25.10.2010 г. № 03-07-11/424).

Предоставление питания сотрудникам.

Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу. Согласно официальной позиции, выраженной Минфином России, предоставление питания работникам облагается НДС. Есть судебное решение, в котором указано, что безвозмездная передача работникам обедов, приобретенных у иных организаций, облагается НДС. Письмо Минфина России от 27.08.2012 г. № 03-07-11/325

Передача трудовых книжек сотрудникам.

Согласно официальной позиции, выраженной Минфином России, выдача трудовых книжек за плату является реализацией и облагается НДС. (*Письмо Минфина России от 06.08.2009 г. № 03-07-11/199*)

Кроме того, существует мнение, что и безвозмездная передача трудовых книжек также облагается НДС, согласно п. 1 ст. 146 НК РФ.

Передача сотрудникам чая, кофе и других продуктов.

Согласно официальной позиции, выраженной Минфином России, при передаче работникам чая и других продуктов питания НДС следует начислить, так как происходит безвозмездная передача товаров. Письмо Минфина России от 05.07.2007 г. № 03-07-11/212

Также следует отметить, что реализация основных средств и материалов, сдача имущества в аренду, а также предоставление услуг Пенсионному Фонду России, подлежат обложению НДС в общем порядке.

Рассмотрим порядок составления счетов-фактур при совершении облагаемых и не облагаемых НДС операций.

Счета-фактуры составляются налогоплательщиками (организациями и индивидуальными предпринимателями) при совершении всех операций, признаваемых объектами налогообложения.

В частности, счета-фактуры составляются налогоплательщиками при совершении операций, **не облагаемых НДС в соответствии** со ст. 149 НК РФ. Счета-фактуры в этом случае выписываются без выделения НДС с соответствующей надписью или штампом «Без налога (НДС)» (п. 5 ст. 168 НК РФ).

В исключение из общего правила п. 4 ст. 169 НК РФ разрешает не составлять счета-фактуры:

- по операциям реализации ценных бумаг (кроме брокерских и посреднических услуг);

- банками, страховыми организациями *и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не облагаемым НДС* в соответствии со ст. 149 НК РФ. **Следовательно**, Фонд не выставляет счета-фактуры по операциям реализации ценных бумаг, а также при осуществлении услуг по негосударственному пенсионному обеспечению.

Обращаем внимание на необходимость составления счетов-фактур по всем операциям, не облагаемым НДС на основании ст. 149 НК РФ, в том числе по операциям по предоставлению процентных займов (счета-фактуры в этом случае составляются на сумму процентов, причитающихся к получению).

Также счета-фактуры составляются в следующих случаях:

- при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг);

- при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд;

Пунктом 3 ст. 169 Налогового кодекса РФ установлено, что при совершении операций, **подлежащих налогообложению** налогом на добавленную стоимость,

налогоплательщик данного налога обязан составлять счета-фактуры. Следовательно, при осуществлении таких операций, как сдача имущества в аренду, реализация основных средств, материалов, безвозмездной передаче имущества и т.п. Фонд выставляет счета-фактуры в общем порядке. Рассмотрим подробнее порядок выставления счетов-фактур при безвозмездной передаче.

В связи с этим при безвозмездной передаче физическим лицам товаров **в рекламных целях**, операции, по передаче которых подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ), налогоплательщику в обязательном порядке следует составлять соответствующие счета-фактуры. При этом по нашему мнению, такие счета-фактуры, возможно, составлять в одном экземпляре на всю партию безвозмездно передаваемых товаров.

Что касается заполнения строк «Грузополучатель и его адрес», «Покупатель», «Адрес» и «ИНН/КПП покупателя» счета-фактуры, составляемого по рекламным товарам, то в данных строках счета-фактуры проставляются прочерки, поскольку рекламные товары передаются неопределенному кругу физических лиц, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу реализации объекта рекламирования.

На передаваемые подарки также необходимо составить счет-фактуру в одном экземпляре. Если Фонд передает подарки сотрудникам, то сведения о покупателе можно не заполнять. Тогда в этих строках счета-фактуры ставят прочерки (Письмо Минфина России от 5 июля 2007 г. № 03-07-11/212).

Стоит обратить внимание на то, что отсутствие счетов-фактур квалифицируется как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, ответственность за которое предусмотрена ст. 120 НК РФ. Минимальный штраф, который может быть наложен на основании этой статьи, составляет 10 000 руб. Если же счета-фактуры не составляются в течение нескольких кварталов, то штраф составит уже 30 000 руб.

Хотелось бы обратить Ваше внимание на порядке составления **корректировочных счетов-фактур**. Если начиная с 1 октября 2011 г. с согласия (**с ведома**) покупателя происходит изменение стоимости отгруженных товаров, работ, услуг, имущественных прав (т.е. составлен первичный документ на изменение стоимости), **продавцу следует выставить корректировочный счет-фактуру в соответствии с п.3 ст. 168 НК РФ** (Письмо ФНС России от 28.09.2011 г. № ЕД-4-3/15927@ (п. 1)). Это относится, в том числе и к товарам (работам, услугам, имущественным правам), отгруженным (выполненным, оказанным, переданным) до 1 октября 2011 г. (Письма Минфина России от 15.08.2012 № 03-07-09/116, от 14.02.2012 г. № 03-07-09/07, ФНС России от 05.07.2012 г. № АС-4-3/11044@).

Корректировочный счет-фактура выставляется **в течение пяти календарных дней с даты составления первичного документа, подтверждающего согласие** (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав (абз. 3 п. 3 ст. 168, п. 10 ст. 172 НК РФ).

Таким документом может служить договор, соглашение, дополнительное соглашение или иной первичный документ, отвечающий требованиям ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 г. №129-ФЗ.

Обязательные реквизиты корректировочного счета-фактуры указаны в п. 5.2 ст. 169 Налогового кодекса РФ.

Форма корректировочного счета-фактуры и Правила его заполнения утверждены Постановлением № 1137 (Приложение № 2).

Корректировочный счет-фактура служит основанием для применения вычета по НДС. Однако для этого должны быть соблюдены требования по его заполнению, установленные п. п. 5.2, 6 ст. 169 НК РФ. Иначе в вычете может быть отказано.

Что касается формы корректировочного счета-фактуры, применяемой организацией до принятия Постановления Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 г. № 1137, то на основании п. 2 ст. 169 Кодекса невыполнение предусмотренных п. п. 5.2 и 6 ст. 169 Кодекса требований к корректировочному счету-фактуре, выставленному продавцом покупателю товаров (работ, услуг) при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), является основанием для отказа в принятии к вычету продавцом суммы налога на добавленную стоимость. (Письмо Минфина от 23.08.2012 г. № 03-07-09/125).

В случае если стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав) изменяется в сторону уменьшения, НДС принимается к вычету у продавца (абз. 3 п. 1, п. 2 ст. 169 НК РФ).

Если же стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав) увеличивается, вычет заявляет покупатель (абз. 2 п. 13 ст. 171 НК РФ).

И в том и в другом случае вычету подлежит разница между суммами НДС, начисленными до и после изменения стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) (п. 13 ст. 171 НК РФ).

Следует помнить, что вычеты на основании корректировочных счетов-фактур можно применить в течение трех лет с момента составления такого счета-фактуры (п. 10 ст. 172 НК РФ). Причем не имеет значения, в каком периоде произошла отгрузка. Аналогичные разъяснения приведены, в частности, в Письме Минфина России от 15.08.2012 г. № 03-07-09/116 в отношении вычета, применяемого продавцом.

В случае увеличения стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) у продавца возникает обязанность доначислить НДС по реализованным товарам (работам, услугам, имущественным правам) (п. 10 ст. 154 НК РФ). Для этого продавец составляет и регистрирует корректировочный счет-фактуру в книге продаж.

Причем, если корректировочный счет-фактура составлен в том же периоде, когда произошла отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг, передача имущественных прав), он регистрируется в книге продаж за указанный период.

Если же происходит увеличение стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), отгруженных (выполненных, оказанных, переданных) в предыдущем периоде, **в книгу продаж за период отгрузки** нужно внести исправления, оформив дополнительный лист и зарегистрировав в нем корректировочный счет-фактуру (п. 10 ст. 154 НК РФ, п. п. 1, 10 Правил ведения книги продаж, утвержденных Постановлением № 1137). Кроме того, следует **представить уточненную налоговую декларацию за период, в котором произошла отгрузка**, и доплатить НДС в бюджет (абз. 1 п. 1 ст. 81 НК РФ).

Покупатель, в свою очередь, для принятия к вычету НДС, указанного в корректировочном счете-фактуре, регистрирует его в книге покупок (п. 1 Правил ведения книги покупок, утвержденных Постановлением № 1137).

В **случае уменьшения стоимости товаров** (работ, услуги, имущественных прав) корректировочный счет-фактура регистрируется **в книге покупок** продавцом при возникновении права на вычет НДС по такому счету-фактуре (п. 12 Правил ведения книги покупок, утвержденных Постановлением № 1137).

При этом если уменьшение стоимости товаров (работ, услуг) произошло позже периода отгрузки, **уточненную декларацию за период, в котором произведена отгрузка, представлять не нужно**.

В свою очередь, *покупатель* при уменьшении стоимости товаров (работ, услуг) должен восстановить принятый ранее к вычету НДС. Причем восстанавливается НДС в части, приходящейся на сумму уменьшения стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав). Для этого *покупатель* регистрирует корректировочный счет-фактуру или первичный документ на уменьшение стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) (в зависимости от того, какой документ получен ранее) в книге продаж на сумму, подлежащую восстановлению (пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ, п. 14 Правил ведения книги продаж, утвержденных Постановлением № 1137).

Отметим, что при повторном изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) продавец выставляет новый корректировочный счет-фактуру. Он регистрируется по общим правилам, установленным для корректировочных счетов-фактур (см. также Письмо Минфина России от 05.09.2012 г. № 03-07-09/127).

Особенности заполнения Фондом декларации по НДС

Порядком заполнения налоговой декларации при осуществлении операций, не облагаемых НДС предусмотрено заполнение раздела 7 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации; а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев». Согласно указанному порядку НПФ, если он не осуществлял деятельность, облагаемую НДС, должен предоставить в налоговый орган декларацию по

НДС с заполненным разделом 7. Если также осуществлялась деятельность, облагаемая НДС, то заполняется также раздел 1, 2.

Основными операциями, осуществляемыми Фондом самостоятельно, являются операции по обеспечению уставной деятельности и реализации финансовых вложений, приобретенных как за счет средств пенсионных резервов, так и за счет средств обеспечения уставной деятельности.

Суммы процентов, начисляемые заемщиком по предоставленным займам в денежной форме, отражаются в разд. 7 декларации по НДС с применением кода операции **1010292**.

Согласно пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории РФ операции займа в денежной форме и с ценными бумагами, включая проценты по ним, а также операции РЕПО, включая денежные суммы, подлежащие уплате за предоставление ценных бумаг по операциям РЕПО. При этом налогоплательщики, осуществляющие такие операции, должны заполнять разд. 7 налоговой декларации по НДС.

Шифр **1010282** соответствует п.п.7 п.2 ст.149 НК РФ, в котором указано, что услуги негосударственного пенсионного обеспечения не облагаются налогом на добавленную стоимость. Следовательно, под указанным кодом по строке *графе 2 «Стоимость реализованных товаров (работ, услуг)»* указывается стоимость услуг по негосударственному пенсионному обеспечению. Так как ни налоговым кодексом, ни 75-ФЗ не дано понятия определения стоимости услуг по НПО, то Фонд самостоятельно устанавливает в Учетной политике порядок определения стоимости услуг. На практике, по данной строке, указывается либо сумма пенсионных взносов, 3% от пенсионных взносов, 15% от дохода, полученного от размещения пенсионных резервов, также % по депозитным вкладам и т.п.

В соответствии с п. п. 44.4 и 44.5 Порядка заполнения декларации (утв. Приказом Минфина от 15 октября 2009 г. №104н).

в графе 3 отражается стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых налогом, а именно:

- стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), операции, по реализации которых не подлежат налогообложению налогом в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса;

- стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных у налогоплательщиков, применяющих освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по уплате налога согласно ст. 145 Кодекса;

- стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных у лиц, не являющихся плательщиками налога.

Таким образом, в графе 3 отражается стоимость товаров либо услуг, приобретенных Фондом у поставщиков на УСНО либо освобожденных от уплаты НДС.

В графе 4 раздела 7 декларации указываются суммы НДС, предъявленные при приобретении товаров (работ, услуг) либо уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, которые не подлежат вычету в соответствии с п. 2 и п.5 ст. 170 Кодекса (обособленные на счете 19 и принятые на затраты). Об этом напомнили представители Минфина России в Письме от 28 января 2011 г. № 03-07-08/27.

