Н. Н. Шишкоедова, эксперт журнала

А вот, к примеру, организации, которые находятся на общем режиме, но осуществляют только операции, не облагаемые НДС (например, подпадающие под «льготы», перечисленные в **ст. 149 НК РФ**), начислять налог с СМР, выполняемых для собственных нужд хозяйственным способом, обязаны, а предъявить начисленную сумму к вычету не смогут. Значит, им придется уплатить начисленный налог по полной программе. Собственно, ради этого и задуман весь рассматриваемый механизм.

Если строящийся объект планируется использовать одновременно в нескольких видах деятельности, часть которых облагается НДС, а часть – нет, нужно:

- по мере строительства принять к вычету НДС, начисленный на СМР по этому объекту, в полном объеме;
- после введения объекта в эксплуатацию восстановить часть НДС в порядке, предусмотренном **абз. 4**, **5 п. 6 ст. 171 НК РФ**, равномерно в течение 10 лет (по 1/10 от соответствующей доли принятого к вычету налога, на конец каждого календарного года, то есть только в IV квартале). Такого мнения придерживаются и налоговые органы (**п. 1 Письма ФНС РФ от 28.11.2008 ШС-6-3/862@**).

На практике возможна и другая ситуация, при которой строящийся объект предназначался для совершения операций, облагаемых НДС, поэтому суммы налога со стоимости СМР предъявлялись к вычету, однако уже после ввода объекта в эксплуатацию (или в момент ввода в эксплуатацию) было принято решение использовать его только в деятельности, не облагаемой НДС. Это, пожалуй, самый спорный момент.

Налоговики еще в **Письме от 23.03.2009 ШС-22-3/216@** заявили, что в такой ситуации нужно восстановить налог едино-временно (в том квартале, когда объект фактически начинают использовать для осуществления не облагаемых налогом операций) по правилам, установленным в **п. 3 ст. 170 НК РФ**. Сумму, подлежащую восстановлению, надо рассчитывать пропорционально остаточной (балансовой) стоимости соответствующего объекта основных средств (без учета переоценки).

Однако с таким подходом можно и не согласиться. Ведь в **абз. 4**, **5 п. 6 ст. 171 НК РФ** нет никаких исключений, то есть отсутствует оговорка о том, что приведенная схема равномерного восстановления НДС в течение 10 лет не должна применяться в ситуации, когда объект используется только в не облагаемой налогом деятельности. То есть, к сожалению, вновь имеет место ситуация, когда чиновники «сужают» нормы налогового законодательства и устанавливают более жесткие рамки и правила там, где законодатель их не предусмотрел.

Счет-фактура самим себе

Для того, чтобы применить вычет, необходимо составить счет-фактуру на выполненные СМР. Сделать это нужно в последний день квартала (в момент определения налоговой базы). При этом, поскольку контрагент в данном случае отсутствует (передавать один из экземпляров счета-фактуры покупателю или заказчику не нужно), достаточно составить один экземпляр. Организации нужно указать свои реквизиты во всех строках, так как она является и продавцом, и грузополучателем, и грузоотправителем, и покупателем.

Счет-фактуру на СМР нужно зарегистрировать одновременно:

- в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур (только в ч. 1) (**п. 3 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по НДС**
[5]
);
- в книге продаж (**п. 3**, **21 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по НДС**);
- в книге покупок (если соблюдены условия для предъявления налога к вычету) (**п. 20 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по НДС**
).

* * *

СМР, выполняемыми для собственного потребления, признаются работы по строительству или реконструкции (модернизации) здания (сооружения), которые

проводятся предприятиями промышленности собственными силами (когда задействуются свои работники, а не подрядные организации) и для своих нужд и затраты по которым в бухгалтерском учете накапливаются на счете 08. Просто монтаж оборудования (не связанный со строительством), а также проведение ремонта некапитального характера, в том числе в производственном помещении, не относятся к СМР. Начисленный в результате проведения СМР для собственных нужд НДС (момент определения налоговой базы – последнее число налогового периода) можно поставить к вычету при условии, что имущество будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС, и его стоимость подлежит включению в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

[1] Утверждены Приказом Росстата от 23.12.2009 № 314.

[2] Аналогичные пояснения даны в п. 19 Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников», № П-5 (м) «Основные сведения о деятельности организации», утв. Приказом Росстата от 24.10.2011 № 435.

[3] Определением ВАС РФ от 22.02.2012 № ВАС-816/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС для пересмотра в порядке надзора.

[4] Утвержден Постановлением Госстандарта РФ от 06.08.1993 № 17.[5] Утверждены Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137.