**Ремонт и НДС**

В результате осуществления хозяйственной деятельности возникают различные ситуации по проведению ремонтных работ. Исчисление НДС производится на основании требований Закона Республики Беларусь от 19.12.1991 1319-XII "О налоге на добавленную стоимость" (в редакции Закона № 324-З от 16.11.1999) (далее - Закон об НДС). Рассмотрим необходимость исчисления и уплаты НДС при ремонте на конкретных ситуациях.

Ситуация 1

Организация оплатила ремонтные работы легкового автомобиля, пострадавшего в ДТП. Страховой организацией было произведено возмещение стоимости этих работ. Исходя из этого, стоимость ремонта не включается в себестоимость.

Согласно ст. 2 Закона об НДС объектом обложения налогом на добавленную стоимость признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РБ.

С 1 января 2008 г. из ст. 2 Закона об НДС исключен такой вид объекта налогообложения, как обороты по передаче внутри организации произведенных и приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, за исключением основных средств и нематериальных активов, для собственного потребления непроизводственного характера, стоимость которых не относится на издержки производства и обращения.

В соответствии с абз. 15 ч. 19 п. 2 ст. 2 Закона Республики Беларусь от 22.12.1991 № 1330-XII "О налогах на доходы и прибыль" (далее - Закон о налоге на прибыль) потери и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами, в частности, в связи с дорожно-транспортным происшествием включаются в состав внереализационных расходов, учитываемых при налогообложении.

Таким образом, расходы по ремонту автомобиля в рассматриваемом случае включаются в состав внереализационных расходов, учитываемых при налогообложении.

Поступившее страховое возмещение формирует доходы от внереализационных операций, учитываемые при налогообложении в соответствии с абз. 8 ч. 13 п. 2 ст. 2 Закона о налоге на прибыль.

Таким образом, поскольку оборот по реализации объекта отсутствует, ремонт транспортного средства за счет страхового возмещения в 2008 г. не является объектом обложения НДС.

Ситуация 2

Организация производит ремонт помещения библиотеки, расположенной в студенческом общежитии.

На основании подп. 2.12 ст. 3 Закона об НДС освобождаются от налогообложения обороты по реализации на территории Республики Беларусь объектов жилищного фонда, не завершенных строительством объектов жилищного строительства и работ по строительству и ремонту объектов жилищного фонда по перечню таких работ, утверждаемому Президентом Республики Беларусь.

Пунктом 1 Указа Президента Республики Беларусь от 26.03.2007 № 138 "О некоторых вопросах обложения налогом на добавленную стоимость" (далее - Указ) установлено, что на территории Республики Беларусь освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость обороты по реализации работ по строительству и ремонту объектов жилищного фонда согласно приложению 1 к Указу.

В соответствии с Указом к объектам жилищного фонда относятся жилые, подсобные и вспомогательные помещения жилых домов (одноквартирных, блокированных, многоквартирных), общежитий, специальных домов с инженерными сетями, иными сооружениями, обеспечивающими целевое использование объектов жилищного фонда.

Поскольку библиотека в общежитии учреждения образования не может быть отнесена к подсобным помещениям и соответственно признана объектом жилищного фонда в целях применения норм Указа, так как не является помещением, предназначенным именно для обеспечения нужд проживающих в общежитии, то оснований для применения освобождения от НДС работ по ремонту библиотеки в общежитии не имеется.

Ситуация 3

Белорусская организация выполнила ремонтные работы на территории Российской Федерации. Российский заказчик произвел удержание сумм НДС из сумм, причитающихся в оплату белорусскому подрядчику.

В учете организации на основании п. 2 ст. 2 Закона о налоге на прибыль суммы налогов, сборов и других обязательных отчислений, удержанных и (или) уплаченных в бюджет и внебюджетные фонды иностранных государств в соответствии с законодательством этих государств (за исключением налогов и сборов, в отношении которых предусмотрено устранение двойного налогообложения в соответствии с законодательством Республики Беларусь и (или) международными договорами Республики Беларусь), при наличии справки, иного документа, заверенного налоговым органом (иной компетентной службой государства, в функции которой входит взимание налогов), подтверждающего уплату налогов, сборов и других обязательных отчислений в иностранном государстве, включаются в состав расходов от внереализационных операций.

Таким образом, при удержании сумм НДС в Российской Федерации их следует учитывать в Республике Беларусь в составе расходов от внереализационных операций.

Согласно п. 17 ст. 7 Закона об НДС налоговая база по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав уменьшается на сумму налога, уплаченную по этим товарам (работам, услугам), имущественным правам в бюджет иностранных государств плательщиком, а также покупателем, выступающим в качестве налогового агента в иностранных государствах.

Следовательно, если есть документы, подтверждающие уплату НДС в иностранном государстве, то налоговую базу следует уменьшить на эту сумму налога.

В соответствии с п. 13 ст. 16 Закона об НДС при реализации плательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, налоговые вычеты по которым производятся в различном порядке, распределение общей суммы налоговых вычетов плательщика по товарам (работам, услугам), имущественным правам между оборотами по реализации производится двумя методами (методом удельного веса или методом раздельного учета), если иное не установлено Законом.

При определении методом удельного веса налоговых вычетов, приходящихся на определенную сумму оборота по реализации, эта сумма оборота делится на общую сумму оборота по реализации и умножается на сумму налоговых вычетов, приходящихся на общую сумму оборота по реализации. Процент удельного веса рассчитывается с точностью не менее четырех знаков после запятой. Суммой оборота признаются сумма налоговой базы и налога, исчисленного от этой налоговой базы, а также сумма увеличения (уменьшения) налоговой базы.

Таким образом, уменьшение налоговой базы оказывает влияние на определение сумм "входного" НДС, подлежащего отнесению на затраты по оборотам за пределами РБ.

Ситуация 4

Белорусская организация выполняет ремонтные работы за пределами Республики Беларусь. Оборот по реализации этих работ относится к обороту за пределами Республики Беларусь. За досрочное выполнение этих работ от заказчика была получена премия.

Согласно ст. 2 Закона об НДС объектами налогообложения признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь.

Следовательно, обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь, объектом обложения НДС не признаются.

Статьей 8 Закона об НДС установлено, что налоговая база, определенная в соответствии со ст. 7 Закона, увеличивается на суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права сверх цены их реализации либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В связи с тем, что сумма полученной премии получена сверх цены реализации ремонтных работ, то на эту сумму следует произвести увеличение налоговой базы по обороту за пределами Республики Беларусь.

В тоже время, поскольку производится увеличение налоговой базы, по которой не производится исчисление НДС, то и по увеличению этой базы не должно быть произведено исчисление НДС.

Согласно Инструкции о порядке заполнения книги покупок, налоговой декларации (расчета) по налогу на добавленную стоимость, налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по товарам, ввезенным из Российской Федерации, расчета возмещения из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, утвержденной Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 05.02.2007 № 22 (далее - Инструкция № 22), оборот по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, местом реализации которых не является территория Республики Беларусь, отражается в налоговой декларации (расчете) по налогу на добавленную стоимость (далее - налоговая декларация) в строке 8а.

Инструкцией № 22 также установлено, что суммы увеличения налоговой базы по операциям, указанным в строках 1-8а, отражаются соответственно в той строке, в которой отражена налоговая база по указанным операциям.

Поскольку суммы, увеличивающие налоговую базу по НДС по операциям, местом реализации которых не является территория Республики Беларусь, отражаются в налоговой декларации в строке 8а, не предусматривающей исчисление НДС, то эти суммы также НДС не облагаются.

Частью второй п. 4 ст. 11 Закона об НДС установлено, что плательщики имеют право применить ставку налога в размере 18% по операциям, освобождаемым от налогообложения, а также по операциям, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь.

Следовательно, если плательщик воспользовался этим положением Закона, то и по суммам, увеличивающим налоговую базу по операциям, местом реализации которых не является территория Республики Беларусь, следует произвести исчисление НДС.

Ситуация 5

Белорусская организация осуществляет по заказу резидента Российской Федерации ремонт здания.

Согласно ст. 5 Соглашения между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, подписанного в г. Астане 15.09.2004 и ратифицированного Законом Республики Беларусь от 01.11.2004 № 323-З, порядок взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг оформляется отдельным протоколом, до вступления в силу которого действуют нормы национальных законодательств государств Сторон.

Согласно ст. 2 Протокола между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг, подписанном в г. Минске 23.03.2007 (далее - Протокол) взимание косвенных налогов при выполнении работ и оказании услуг осуществляется в государстве Стороны, территория которого признается местом реализации работ (услуг). Налоговая база, ставки косвенных налогов, порядок их взимания и налоговые льготы определяются в соответствии с законодательством государства Стороны, территория которого признается местом реализации работ, услуг, если иное не установлено настоящим Протоколом.

В соответствии с п. 1 ст. 3 Протокола местом реализации работ, услуг признается территория государства Стороны, если работы, услуги связаны непосредственно с недвижимым имуществом, находящимся на территории государства этой Стороны. К таким работам, услугам относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, а также иные работы, услуги, связанные с недвижимым имуществом.

Согласно ст. 1 Протокола к недвижимому имуществу относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения, трубопроводы, линии электропередачи, космические объекты, а также предприятия как имущественные комплексы.

Следовательно, при ремонте здания, находящегося на территории Российской Федерации, местом реализации признается территория Российской Федерации.

В соответствии с подп. 1.1 ст. 2 Закона об НДС объектами налогообложения признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь.

Таким образом, при ремонте здания, находящегося на территории Российской Федерации, взимание налога на добавленную стоимость в Республике Беларусь не производится.

При ремонте здания, находящегося на территории Республики Беларусь, местом реализации признается территория Республики Беларусь.

Таким образом, при ремонте здания, находящегося на территории Республики Беларусь, взимание налога на добавленную стоимость производится в Республике Беларусь в общеустановленном порядке.

Ситуация 6

Лизингополучатель произвел ремонт оборудования, взятого в лизинг, с привлечением подрядчика. Подрядчиком предъявлена сумма НДС, договором лизинга не предусмотрено возмещение такого ремонта.

Согласно подп. 1.17 ст. 3 Закона об НДС не признаются объектами налогообложения и не подлежат налогообложению обороты по возмещению арендодателю (лизингодателю) арендатором (лизингополучателем) стоимости приобретенных работ (услуг), связанных с арендой (лизингом), не включенной в сумму арендной платы (лизингового платежа).

Данное положение распространяется на обороты по возмещению арендатору (лизингополучателю) арендодателем (лизингодателем) стоимости приобретенных работ (услуг), связанных с арендой (лизингом).

Подпунктом 7.10 ст. 16 Закона об НДС установлено, что не подлежат вычету суммы налога, уплаченные (подлежащие уплате) при приобретении и (или) ввозе имущества, товаров (работ, услуг), имущественных прав, не облагаемых в соответствии с подп. 1.13, 1.17, 1.18, 1.19, 1.24 п. 1 ст. 3 Закона об НДС.

На основании изложенного лизингополучатель имеет право принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные по ремонтным работам, так как расходы по ремонту не подлежат возмещению лизингодателем.

Ситуация 7

Организация безвозмездно выполнила ремонтные работы для органа государственного управления.

В соответствии с подп. 1.16 ст. 3 Закона об НДС не является объектом налогообложения безвозмездная передача имущества, выполненных работ (оказанных услуг) Республике Беларусь или ее административно-территориальным единицам, в том числе в лице государственных органов и специально уполномоченных юридических лиц и граждан.

Согласно подп. 7.5 ст. 16 Закона об НДС не подлежат вычету суммы налога, уплаченные (подлежащие уплате) при приобретении (ввозе) имущества, безвозмездно передаваемого республиканским органам государственного управления, государственным организациям, подчиненным Правительству Республики Беларусь, местным исполнительным и распорядительным органам. Указанные суммы налога относятся на увеличение стоимости этого имущества. Суммы налога, принятые к вычету до момента передачи имущества, подлежат восстановлению (по основным средствам - исходя из их остаточной стоимости).

Таким образом, восстановление налога предусмотрено при безвозмездной передаче имущества государственному органу.

Соответственно, при безвозмездном выполнении для государственного органа работ, в процессе которых использовалось имущество (материалы), восстановление налога не производится.

Ситуация 8

Арендатор произвел подрядным способом ремонт арендованного здания. Стоимость этих ремонтных работ возмещается арендодателем.

В соответствии с п. 7 ст. 14 Закона об НДС выделение арендодателем (лизингодателем) арендатору (лизингополучателю), а также арендатором (лизингополучателем) арендодателю (лизингодателю) сумм налога при возмещении стоимости работ (услуг) в соответствии с подп. 1.17 п. 1 ст. 3 настоящего Закона производится при указании соответственно арендодателю (лизингодателю), а также арендатору (лизингополучателю) этих сумм налога продавцами таких работ (услуг) в первичных учетных документах.

Подпунктом 1.17 п. 1 ст. 3 Закона об НДС установлено, что не признаются объектами налогообложения и не подлежат налогообложению обороты по возмещению арендодателю (лизингодателю) арендатором (лизингополучателем) стоимости приобретенных работ (услуг), связанных с арендой (лизингом), не включенной в сумму арендной платы (лизингового платежа).

Данное положение распространяется на обороты по возмещению арендатору (лизингополучателю) арендодателем (лизингодателем) стоимости приобретенных работ (услуг), связанных с арендой (лизингом).

Таким образом, при возмещении арендодателем стоимости приобретенных ремонтных работ арендатор производит предъявление к возмещению арендодателю сумму налога на добавленную стоимость, которая была предъявлена арендатору в первичных учетных документах организацией, выполнившей ремонт.

Ситуация 9

Представители белорусской организации (авиаремонтный завод) выехали в Российскую Федерацию для выполнения на ее территории работ по ремонту самолета, принадлежащего резиденту Российской Федерации.

В соответствии с п. 1 ст. 2 Закона об НДС с 1 января 2008 г. объектами налогообложения признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь.

Согласно подп. 1.2 п. 1 ст. 33 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь местом реализации работ, услуг, имущественных прав признается территория Республики Беларусь, если работы, услуги связаны с движимым имуществом, находящимся на территории Республики Беларусь.

Настоящее положение применяется и в отношении воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов.

Соответственно если ремонт воздушного судна производится не на территории Республики Беларусь, то местом реализации этих работ в данном случае не признается территория Республики Беларусь.

Следовательно, при ремонте воздушного судна, находящегося не на территории Республики Беларусь, подрядчику не следует производить исчисление и уплату налога на добавленную стоимость.

Согласно п. 4 ст. 11 Закона об НДС плательщики имеют право применить ставку налога в размере 18 процентов по операциям, освобождаемым от налогообложения, а также по операциям, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь.

Таким образом, при выполнении ремонтных работ за пределами Республики Беларусь нерезиденту Республики Беларусь подрядчик имеет право произвести исчисление и уплату налога на добавленную стоимость.

Ситуация 10

Организация приобретает и оплачивает ремонтные работы, стоимость которых на затраты списывается равными долями до конца года. Определение выручки производится "по отгрузке".

В соответствии с п. 5 ст. 16 Закона об НДС вычетам подлежат предъявленные плательщику суммы налога при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав вне зависимости от периода погашения задолженности за приобретаемые товары (работы, услуги), имущественные права либо уплаченные плательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь после их отражения в бухгалтерском учете и книге покупок, являющейся регистром налогового учета, - для плательщиков, определяющих момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности в соответствии с п. 1 ст. 10 Закона об НДС.

В соответствии с п. 3 Инструкции № 22 суммы налога к вычету не принимаются при отсутствии их в книге покупок, а также при отсутствии книги покупок.

Таким образом, в случае если плательщик определяет момент фактической реализации в соответствии с п. 1 ст. 10 Закона об НДС, т.е. по отгрузке, то право на вычет НДС наступает при приобретении работ (момент подписания акта выполненных работ) независимо от срока отнесения затрат на себестоимость.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Конституция Республики Беларусь 1994 года. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996г. и 17 октября 2004г.). Минск «Беларусь» 2004г.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 19 ноября 1998г.: с комментариями к разделам / Коммент. В. Ф. Чигира // Мн.: Амалфея, 1999.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. №166-З. Принят Палатой представителей 15 ноября 2002 года. Одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 года. (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 13.01.2003, № 4, рег. № 2/920 от 02.01.2003) с учетом изменений.
4. Веремейко Юрий, Косов Андрей, Фадеева Елена. Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь (Общая часть), Издательство: Тесей. Минск. 2007г.
5. Кишкевич А.Д., Пилипенко А.А.: Налоговое право Республики Беларусь. Издательство: Тесей. Минск. 2002. 304с.
6. Л.А. Ханкевич «Финансовое право Республики Беларусь». Учебное пособие / Мн. Издательство «Амалфея» 2002г.
7. Маньковский И.А. Налоговое право Республики Беларусь. Общие положения: Практическое пособие. – Мн.: «Молодежное научное общество», 2000. 160с.
8. Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой Издательство «Юристъ» М., 2003.
9. Финансовое право. Серия «Учебники, учебные пособия» / Под ред. проф. В.М. Мандрина Ростов-на-Дону Издательство «Феникс», 2002.
10. Ханкевич ЛА. Налоги и налоговое право Республики Беларусь. Мн., 1999.