**Организация 1 закупила товар по договору поставки, поставщиком которого является российская организация 2, обе стороны применяют общий режим налогообложения. Производителем товара и грузоотправителем является организация 3 из Республики Беларусь. Доставка товара с территории Республики Беларусь (автомобильным транспортом) производится во исполнение условий договора поставки, стороной по которому для грузополучателя (организации 1) является российская организация - поставщик (организация 2). Доставка произведена автотранспортом поставщика. По условиям договора обязанность по передаче товара организации 1 считается исполненной в момент подписания сторонами товарно-транспортной накладной. У покупателя (организации 1) имеются товарная накладная по форме N ТОРГ-12, подписанная сторонами договора поставки (организацией 1 и организацией 2) в момент приемки товара на складе организации 1 (на территории России), и международная товарно-транспортная накладная (CMR), в которой отправителем указана белорусская организация - производитель товара, получателем - организация 2, в качестве адреса получателя указан адрес организации 1. Организация 2 выставляет грузополучателю счет-фактуру, по которому в качестве продавца указывается эта организация, в качестве грузоотправителя - белорусский производитель товара. Расчеты за товар производится в рублях, сторонами расчетов являются организация 1 и организация 2.**

**Обязана ли организация 1 уплачивать косвенные налоги? Вправе ли организация 1 принять к вычету НДС, предъявленный ей организацией 2?**

**По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:**

Организация 1 не вправе принять к вычету НДС, предъявленный ей организацией 2.

Уплачивать НДС в связи с ввозом товаров на территорию России в рассматриваемой ситуации должна организация 2.

**Обоснование позиции:**

Прежде всего считаем необходимым отметить, что в соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Поскольку каждый факт хозяйственной жизни организации, в том числе сделка, должен оформляться первичными учетными документами (п. 8 ст. 3, ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"), документальной основой для исчисления налоговой базы по любом налогу, в том числе НДС, являются первичные учетные документы (и данные формируемых на их основе регистров бухгалтерского учета).

Объектом НДС признаются операции, перечисленные в п. 1 ст. 146 НК РФ, в частности операции по реализации товаров на территории РФ (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). В целях главы 21 НК РФ реализацией товаров организацией признается передача права собственности на них другому лицу как на возмездной, так и на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39, п. 3 ст. 38, абзац 2 пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 147 НК РФ в целях главы 21 НК РФ местом реализации товаров признается территория РФ при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств (с учетом особенностей, установленных п. 2 той же статьи в отношении углеводородного сырья и продуктов его технологического передела):

- товар находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется;

- товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

Нормы налогового законодательства не конкретизируют понятия "отгрузка" и "транспортировка" и не содержат порядка определения момента начала отгрузки и транспортировки товара.

С учетом п. 1 ст. 11 НК РФ, п. 1 ст. 509, ст. 224 ГК РФ под отгрузкой товаров для целей налогообложения может пониматься их передача покупателю, являющемуся стороной договора поставки, или лицу, указанному в договоре в качестве получателя, равно как и сдача перевозчику для отправки приобретателю.

В письменных разъяснениях по вопросам применения налогового законодательства специалисты Минфина России, основываясь, в частности, на нормах законодательства о бухгалтерском учете, неоднократно высказывали мнение, согласно которому для целей применения НДС датой отгрузки товаров признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на имя покупателя или перевозчика (организацию связи) для доставки товаров покупателю (смотрите, например, письма от 23.03.2012 N 03-07-11/80, от 01.03.2012 N 03-07-08/55, от 09.11.2011 N 03-07-09/40, от 17.02.2011 N 03-07-08/44, от 18.04.2007 N 03-07-11/110). Отметим, что суды не всегда соглашаются с такой точкой зрения. Некоторые судьи определяют отгрузку (передачу) товаров для целей обложения НДС как фактические действия по передаче товара от продавца к покупателю или связывают ее с переходом права собственности на товар (смотрите, например, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.06.2009 N 13АП-5786/2009, Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.03.2012 N 18АП-397/12).

Единого нормативного определения понятия "транспортировка" в законодательстве нет, но под транспортировкой груза (товара), как правило, понимается его перемещение (перевозка) тем или иным видом транспорта (смотрите, например, п. 2 письма Минтранса России от 20.05.2008 N СА-16/3729, письмо УФНС России по г. Москве от 27.09.2011 N 16-15/093505@).

Несмотря на то, что в рассматриваемом случае первым по времени составления первичным документом, оформленным на имя организации 1 как покупателя товара, является товарная накладная по форме N ТОРГ-12 (составленная при передаче товара на территории России), фактически имела место транспортировка товара организацией 2 с территории Республики Беларусь во исполнение договора поставки, заключенного между этими двумя российскими организациями, что подтверждается указанием адреса грузополучателя (организации 1) в международной товарно-транспортной накладной (CMR) и в указании белорусского поставщика в качестве грузоотправителя в международной товарно-транспортной накладной (CMR) и сопровождающей реализацию товара товарной накладной.

Таким образом, на наш взгляд, в рассматриваемой ситуации в отношениях между организацией 2 и организацией 1 отсутствует факт реализации товаров на территории РФ, признаваемый объектом обложения НДС в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ (дополнительно смотрите письмо Минфина России от 12.10.2012 N 03-07-13/01-49). При таких обстоятельствах у организации 2 отсутствовали основания для предъявления НДС организации 1 посредством выставления счета-фактуры (п.п. 1-3 ст. 168, пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ), а у организации 1 - основания для применения вычета указанных сумм НДС, о чем свидетельствуют материалы арбитражной практики (смотрите, например, постановления ФАС Московского округа от 04.07.2013 N Ф05-5858/13 по делу N А40-123538/2012, от 21.01.2009 N КА-А40/12832-08 по делу N А40-22167/08-80-53).

Кроме того, объектом обложения НДС признаются операции по ввозу товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ).

С целью минимизации налоговых рисков рекомендуем организациям обратиться за письменными разъяснениями по данному вопросу в налоговые органы по месту постановки на учет или непосредственно в Минфин России (пп. 1, 2 п. 1 ст. 21 НК РФ).