

Реализация автомобилей скорой помощи

Много споров возникает по вопросу необходимости включения стоимости реализованных налогоплательщиками автомобилей скорой медицинской помощи в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость.

Перечень важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость (далее - Перечень), утвержден постановлением Правительства РФ от 17.01.2002 N 19.

В пункте 17 Перечня указано оборудование санитарно-гигиеническое, средства для перемещения и перевозки (код по классификации ОК 005-93 (ОКП) 945100). При этом установлено, что принадлежность отечественной медицинской техники к перечисленной в данном Перечне медицинской технике подтверждается соответствием кодов по ОКП, приведенных в настоящем Перечне, указанным в государственном стандарте, отраслевом стандарте, техническом условии.

В соответствии с ОК 005-93 (ОКП) коду 945100 соответствует оборудование санитарно-гигиеническое, средства перемещения и перевозки.

Автомобилям легковым для медицинской помощи в соответствии с ОК 005-93 (ОКП) присвоен код 45 1485.

По мнению Минфина России, изложенному в письме от 02.06.2008 N 03-07-07/65, поскольку код 45 1485 в Перечне не поименован, то нет никаких оснований для освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость операций по реализации автомобилей скорой помощи независимо от наличия у налогоплательщика регистрационного удостоверения, выданного Федеральной службой по надзору в сфере здравоохранения и социального развития, согласно которому данные автомобили отнесены к медицинской технике.

ФНС России в письме от 25.04.2007 N ШТ-6-03/349@ разъяснила, что специальные транспортные средства - автомобили скорой медицинской помощи должны быть отнесены к коду ОКП 45 1785 (автобусы санитарные) в подклассе 45 1000 "Автомобили" класса 45 0000 "Изделия автомобильной промышленности". Специализированные автомобили медицинского назначения не могут быть отнесены к продукции с кодами ОКП 94 5100 "Оборудование санитарно-гигиеническое, средства перемещения и перевозки" или 94 5150 "Средства перемещения и перевозки медицинские (носилки, тележки и др.)" класса ОКП 94 0000 "Медицинская техника", в котором классифицируются непосредственно различные медицинские изделия и оборудование. Автомобили в этот класс включены быть не могут. Одновременное присвоение продукции двух кодов ОКП не предусмотрено.

ФНС России указала, что требования на автомобили скорой медицинской помощи установлены национальным стандартом Российской Федерации ГОСТ Р 52567-2006 "Автомобили скорой медицинской помощи. Технические требования и методы испытания". В ГОСТе Р 52567-2006 указан код ОКП 45 1785.

Управление ФНС России по г. Москве в письме от 08.07.2005 N 19-11/48901 обратило внимание, что под средствами перемещения и перевозки, указанными в Перечне, понимаются медицинские носилки, тележки и т.д. (подгруппа в упомянутой группе 945150), при этом автобусы санитарные (451785) в названном Перечне не перечислены.

Напрашивается вывод, что налоговые органы придерживаются аналогичной Минфину России точки зрения, полагая, что реализация автомобилей скорой медицинской помощи (в том числе легковых) является объектом налогообложения.

В судебной практике по данному вопросу единой позиции нет.

Так, ФАС Уральского округа в постановлении от 12.11.2004 N Ф09-4825/04-АК признал соответствующим законодательству решение налогового органа о доначислении организации налога на добавленную стоимость вследствие применения льготы (абз. 1 пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ) при реализации автомобиля скорой медицинской помощи "ГАЗ-32214". По мнению налогоплательщика, автомобиль скорой медицинской помощи относится к важнейшей и жизненно необходимой медицинской технике, реализация которой освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость, соответственно, он правомерно воспользовался налоговой льготой.

Однако суд установил, что указанный в Одобрении типа транспортного средства Госстандарта России код ОКП 451785 на спорный автомобиль скорой медицинской помощи не соответствует коду ОКП 945100 (945150), указанному в пункте 17 Перечня. Следовательно, у налогоплательщика, по мнению суда, отсутствовали правовые основания для освобождения реализации автомобиля от налога на добавленную стоимость.

В то же время ФАС Поволжского округа в постановлении от 09.08.2006 N А72-1745/06, удовлетворяя требования о признании незаконным решения налогового органа, которым налогоплательщику предложено уплатить в бюджет доначисленный налог на добавленную стоимость, штраф по основаниям п. 1 ст. 122 НК РФ, исходил из того, что налогоплательщиком были реализованы

автомобили скорой помощи, которые согласно Перечню являются жизненно необходимой медицинской техникой, и их реализация не подлежит налогообложению (пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Поддержали налогоплательщика также судьи в постановлениях ФАС Поволжского округа от 21.12.2007 N А72-2933/07, от 22.06.2006 N А72-651/06-16/38, от 06.04.2006 N А72-14173/05-6/782 и Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.04.2008 N 09АП-2389/2008-АК.

Следует отметить, что в данных решениях рассматриваются периоды до вступления в силу ГОСТ Р 52567-2006, на который сослалась ФНС России в письме от 25.04.2007 N ШТ-6-03/349@ (приказом Ростехрегулирования РФ от 27.12.2006 N 438-ст дата введения в действие национального стандарта перенесена с 01.01.2007 на 01.01.2008 с правом досрочного применения). Судебная практика по делам, связанным с определением правомерности освобождения от налогообложения операций по реализации автомобилей скорой медицинской помощи после вступления в силу указанного государственного стандарта, пока не сформировалась.

Таким образом, принимая во внимание позицию Минфина России и налоговых органов по данному вопросу, налогоплательщику, реализующему легковые автомобили скорой медицинской помощи, необходимо включать стоимость реализованных автомобилей в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость. В то же время приведенная судебная практика свидетельствует, что у налогоплательщика есть шанс доказать в суде правомерность противоположной позиции, что не может не усложнять администрирование налога на добавленную стоимость.

Ю.М. Лермонтов,
консультант Минфина России

"Советник бухгалтера в здравоохранении", N 2, февраль-март 2009 г.

*(1) Постановление Правительства РФ от 20.02.2001 N 132 "О внесении изменений и дополнений в Постановление Совета министров - Правительства Российской Федерации от 22.09.1993 в связи с реформированием уголовно-исполнительной системы"

О классификации автомобилей скорой медицинской помощи

Предположим, что общество закупает автомобили у ОАО и дооборудует их в автомобили скорой медицинской помощи (устанавливает реанимационное оборудование, носилки и т.д.). В Одобрении типа транспортного средства указан код Классификатора ОКП 45 1785 "Автобусы санитарные", в технических условиях- код 945100 "Оборудование санитарно-гигиеническое, средства перемещения и перевозки". Рассмотрим вопрос о том, вправе ли общество при дальнейшей реализации данных автомобилей (как автомобилей скорой медицинской помощи) применять освобождение, предусмотренное пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ?

В соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) налогом на добавленную стоимость реализация на территории Российской Федерации важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, перечень которой утвержден постановлением Правительства РФ от 17.01.02 N 19. Согласно указанному Перечню к важнейшей и жизненно необходимой медицинской технике, реализация которой на территории Российской Федерации не подлежит налогообложению НДС, относятся изделия с кодами 94 5100 "Оборудование санитарно-гигиеническое, средства перемещения и перевозки", и, в частности, изделия с кодом 94 5150 "Средства перемещения и перевозки медицинские (носилки, тележки и др.)". В соответствии с примечанием к указанному Перечню принадлежность отечественной медицинской техники к перечисленной в настоящем Перечне медицинской технике подтверждается соответствием кодов по классификации Классификатора, представленных в настоящем перечне, кодам Классификатора, указанным в государственном стандарте, отраслевом стандарте, техническом условии.

Таким образом, соответствие кодов Классификатора, указанных в технической документации отечественной медицинской техники, кодам по классификации Классификатора, представленным в Перечне, является основанием для применения при реализации данной техники освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость.

В соответствии с п. 9 Положения о разработке, принятии, введении в действие, ведении и применении общероссийских классификаторов технико-экономической и социальной информации в социально-экономической области, утвержденного постановлением Правительства РФ от 10.11.03 N 677 (с изм. от 23.11.06), определение по Классификатору кода объекта классификации, относящегося к

деятельности хозяйствующего субъекта, осуществляется хозяйствующим субъектом самостоятельно путем отнесения этого объекта к соответствующему коду и наименованию позиции Классификатора, за исключением случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Таким образом, организация самостоятельно определяет код продукции по Классификатору и, указывая этот код в технической документации, может применять при реализации данной техники освобождение от обложения налогом на добавленную стоимость.

Общество закупает у ОАО автомобили, дооборудует их в автомобили скорой медицинской помощи (устанавливает реанимационное оборудование, носилки и т.д.) и в результате реализует автомобили скорой медицинской помощи.

Обществу выдано Одобрение типа транспортного средства, из которого следует, что транспортному средству присвоен код Классификатора 45 1785 "Автобусы санитарные".

В технических условиях на автомобиль скорой медицинской помощи указан код Классификатора 94 5100 "Оборудование санитарно-гигиеническое, средства перемещения и перевозки".

Таким образом, возникает спорная ситуация, так как код Классификатора 94 5100 в Перечне поименован, а код 45 1785 - не поименован.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 16.05.03 N 287 государственный контроль и надзор за соблюдением юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями обязательных требований государственных стандартов к продукции (товарам), работам и услугам осуществляет Государственный комитет Российской Федерации по стандартизации и метрологии (Федеральное агентство по техническому регулированию и метрологии).

Согласно письму ФНС от 25.04.07 N ШТ-6-03/349@, основанному на разъяснениях Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии (письма от 16.03.07 N ЕП-101-26/1223 и от 29.03.07 N СП-101-26/1520), классификация и кодирование автомобилей скорой медицинской помощи в группировке 94 5150 "Средства перемещения и перевозки медицинские (носилки, тележки и др.)", относящейся к медицинскому оборудованию, является неправомерным. Данные автомобили должны относиться к группировке Классификатора 45 1785 "Автобусы санитарные".

Таким образом, при реализации автомобилей скорой медицинской помощи организация не вправе применять освобождение, предусмотренное пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ.

П.С. Кораблев,
Федеральная налоговая служба

"Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации", N 12, июнь 2007 г.