

1. Госпошлина:

Согласно п.1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ. Таким образом, госпошлина, уплачиваемая за регистрацию права собственности на здание, в целях налогообложения прибыли включается в первоначальную стоимость. Такова позиция МФ РФ (письмо от 04.03.2010 №03-03-06/1/113)

В рассматриваемом примере уплата госпошлины осуществлена после ввода здания в эксплуатацию. Согласно п. 2 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям. Следовательно, первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению в связи с проведением регистрации прав на недвижимое имущество и осуществлением расходов на нее (письмо МФ РФ от 11.02.11 № 03-03-06/1/89). В нашем примере первоначальную стоимость здания увеличивать на сумму госпошлины не нужно.

2. Вычет НДС.

Порядок включения НДС в стоимость товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, налогоплательщиком, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции регламентирован п. 4 ст. 170 НК РФ.

Здание приобретено в ноябре 2013 года, а введено в эксплуатацию в декабре. По мнению Минфина и ФНС, право на вычет при приобретении основного средства возникает у покупателя только после отражения актива в составе ОС на счете 01 (письма МФ от 29.01.2013 г. № 03-07-14/06, от 24.01.2013 г. № 03-07-11/19, ФНС от 5.04.2005 г. № 03-1-03/530/8@). Однако в основном арбитражная практика исходит из того, что право на вычет появляется у покупателя после отражения имущества на счете 08 (определение ВАС от 7 ноября 2013 г. № ВАС-15354/13, постановления ФАС Московского округа от 21 августа 2013 г. по делу № А40-134549/12-108-179, ФАС Северо-Западного округа от 27 января 2012 г. по делу № А56-10457/2011, ФАС Уральского округа от 24 августа 2011 г. № Ф09-5226/11).

Поскольку в условиях задачи нет соответствующей информации, то допустим, что выручка от оптовой торговли указана без НДС.

Доля выручки от оптовой торговли в общей выручке за налоговый период (квартал)

$$\frac{(30000+70000+45000)}{(30000+70000+45000) + (25000+45000+65000)} = 0,5178$$

Если принять к вычету НДС в ноябре (2-й месяц квартала), то при этом определение пропорции осуществляется с учетом следующих особенностей: по основным средствам и нематериальным активам, принимаемым к учету в первом или во втором месяце квартала, налогоплательщик вправе определять пропорцию исходя из стоимости отгруженных в соответствующем месяце товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных за месяц товаров (работ, услуг).

$$\frac{70}{70+45} = 0,6087 - \text{Доля выручки от оптовой торговли в общей выручке за месяц}$$

Расчет суммы вычета по НДС в ноябре выгоднее для ООО «Альфа», его и выберем.

Сумма НДС, уплаченная при покупке здания, составила $10620000/118*18 = 1620000$ руб.

Исходим из того, что здание приобретено как единый инвентарный объект с одним кадастровым номером. Если бы отдельные этажи были выделены как отдельные инвентарные объекты, то сложностей с учетом было меньше.

Вопрос возмещения НДС по приобретенному зданию, оформленному как единый инвентарный объект, в котором часть помещений используется в деятельности, облагаемой НДС, часть – в необлагаемой, часть – для обоих видов деятельности, а площади этих помещений точно известны заранее, представляется неоднозначным. С одной стороны площади по каждому виду деятельности точно известны и деление НДС пропорционально площади обеспечивает прямое распределение точнее, нежели пропорционально выручке:

Если известно, что 1/3 здания будет использоваться в деятельности по ЕНВД – то 1/3 НДС включается в стоимость здания ($1620000/3=540000$)

1/3 здания будет использоваться для деятельности по ОСНО – 1/3 НДС принимается к возмещению. ($1620000/3=540000$)

1/3 здания используется под офис – 1/3 НДС делится в установленной НК РФ пропорции – часть включается в стоимость, а часть принимается к возмещению.

Однако буквальное прочтение п. 4 ст. 170 НК РФ подразумевает единственный метод – пропорционально выручке. К тому же склоняется арбитражная практика (постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.07.2007 №A56-56115/2005, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26.02.2009 №Ф04-909/2009(626-A27-46). ФНС же в своих письмах, а также в судебных процессах противоречит самому себе, то указывая на необходимость разделения НДС пропорционально выручке, то пытаясь признать такое разделение неправомерным.

В данной ситуации для избежания последующих споров целесообразно получить официальный ответ ИФНС.

Учитывая сложившуюся арбитражную практику в нашей задаче предпочтем разделение НДС пропорционально доходу. Да и доказать, что площади заранее были известны не представляется возможным, а вопрос об использовании общих помещений – коридоров, лестниц и т.п. в задаче вообще обойден, а он также немаловажен. В таком случае у налогоплательщика есть только один вариант распределения НДС:

$$1620000*0,6087 = 986094 \text{ р. к возмещению.}$$

Также отметим, что в п. 4 ст. 170 НК РФ конкретно не регламентирован порядок математического определения пропорции для раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС операций, однако предусмотрена возможность самостоятельно установить его в учетной политике.

Таким образом, применение налогоплательщиком согласно утвержденной на соответствующий год учетной политике правил определения пропорции в процентном выражении с учетом правил математического округления не нарушает положения п.4 ст.170 НК РФ (Постановление ФАС Московского округа от 14 декабря 2009 г. № КА-А40/14016-09). Воспользовавшись этим, увеличим сумму вычета за счет округления, а попутно и упростим дальнейшие расчеты:

$$1620000*61\% = 988200 \text{ руб.}$$

Оставшаяся сумма НДС включается в стоимость здания, таким образом первоначальная стоимости здания составит:

$$9000000 + (1620000-988200) \text{ или } 10620000-988200 = 9631800 \text{ руб.}$$

3. Амортизация:

Приобретенное ООО «Альфа» помещение введено в эксплуатацию в декабре 2013 года.

По объектам амортизируемого имущества, права на которые подлежат государственной регистрации, введенным в эксплуатацию после 1 декабря 2012 года амортизация начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации (п. 4 ст. 259 НК РФ)

Ранее действовала норма о начале амортизации с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию, однако 01.01.2013 г. в соответствии с ФЗ от 02.10. 2012 № 161-ФЗ п. 11 ст. 258 НК РФ утратил силу.

В соответствии с условиями задачи, здание введено в эксплуатацию в декабре 2013 года, соответственно амортизация по нему будет начисляться с января 2014 года.

В отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в 8, 9 и 10 амортизационные группы, для целей налогообложения применяется только линейный метод амортизации.

Для целей бухучета допустимы 4 варианта начисления амортизации, но способ списания стоимости пропорционально объему продукции в данном случае неприменим. Остальные варианты представлены в таблице.

	Линейный метод	метод уменьшаемого остатка (к=2)	по сумме чисел лет срока полезного использования;
сумма амортизации в 1 год	9631800/30=321060	9631800/30*2=642120	9631800*30/(1+2+3+...+30)=9631800*30/465=621406,45
сумма амортизации в месяц	321600/12=26755	642120/12=53510	621406,45/12=51783,87
сумма амортизации во 2 год	9631800/30=321060	(9631800-642120)/30*2=599245,33	9631800*29/465=600692,9
сумма амортизации в месяц	321600/12=26755	599245,33/12=49937,11	6000692,9/12=50057,74

Распределение сумм амортизации пропорционально площади, если оно прописано в учетной политике, законодательству не противоречит (постановление ФАС Московского округа от 07.12.09 № КА-А41/13288-09). Поэтому сумму можно распределить так: 1/3 на расходы, связанные с ЕНВД (26755/3=8918,33), аналогичная сумма на расходы по ОСН. Проводка Д44 К02 (в зависимости от применяемых средств автоматизации расходы на опт и розницу делятся либо на субсчетах счета 44, либо путем выбора статей затрат соответствующей «налоговой направленности»). Оставшуюся треть суммы амортизации (в части офисного этажа) прямо разделить между видами деятельности невозможно. Поэтому следуем указаниям п.9 ст. 74 НК РФ и делим пропорционально доходам от соответствующей деятельности. Суммы доходов в 2014 году не указаны, поэтому расчет не произвожу. Возможно также деление амортизации по всему зданию пропорционально выручке (зависит от учетной политики).

Поскольку при выбытии основных средств начисление амортизации прекращается с месяца, следующего за месяцем выбытия, а 2 этаж продан в сентябре, сумма начисленной амортизации при линейном способе амортизации за 9 месяцев составит 26755*9=240795 руб. Остаточная стоимость на 01.10.2014 = 9391005 р.

4. Восстановление НДС.

Продаже части помещения предшествует разделение здания на отдельные инвентарные объекты. Предположим, что выделение этажей в отдельные кадастровые объекты осуществлено в сентябре.

При этом возникает вопрос – как распределить стоимость здания на 3 части. Законодательно этот вопрос не отрегулирован. В письме Минфина от 20.06.2012 № 03-03-06/1/313 вообще указано, что положения главы 25 НК РФ не предусматривают такой категории движения основных средств, как «разукрупнение» объекта.

Однако Минфин рекомендует оценивать помещения по средней стоимости пропорционально площади (письмо МФ РФ от 06.10.2011 N 03-03-06/1/632). Остаточная стоимость 1 этажа, как и остальных, составит:

$$9391005/300 * 100 = 3130335 \text{ руб.}$$

Первоначальная стоимость

$$9631800/300*100 = 3210600 \text{ руб.}$$

К вопросу о продаже основного средства ниже остаточной стоимости. Сложившаяся арбитражная практика свидетельствует об отсутствии у налогоплательщика обязанности

восстанавливать НДС при реализации основных средств по цене ниже остаточной стоимости, т. к. такое основание не предусмотрено положениями 21 главы НК РФ.

Согласно пп.1 п.3 ст.170 при передаче имущества в качестве вклада в УК НДС, ранее правомерно принятый к возмещению, подлежит восстановлению.

Выбытие 3го этажа происходит в октябре, поэтому нужно начислить амортизацию за октябрь. При разделении помещения срок полезного использования каждого нового помещения остается неизменным. Коэффициент годности к моменту восстановления НДС 350/360 (10 месяцев амортизации из 360). Остаточная стоимость $3210600 * 350 / 360 = 3121416,67$

Порядок восстановления НДС при вкладе в УК части основного средства (а не целого) в НК не определен. Представляются возможными следующие варианты:

Рассчитываем сумму НДС, принятую к возмещению по каждому помещению:
 $988200 / 3 = 329400$

Восстановлению подлежит сумма пропорциональная остаточной стоимости.
 $3121416,67 / 329400 = 320250$ руб.

Либо без деления НДС по помещениям, а исходя из доли стоимости передаваемого помещения в стоимости первоначального объекта в целом, хотя результат будет тот же:

$3121416,67 / 9631800 * 988200 = 320250$ руб.

Расчет приведен для линейного способа амортизации. При других способах суммы амортизации будут больше (см. таблицу). Соответственно сумма НДС к восстановлению будет меньше, так как меньше остаточная (балансовая) стоимость. Например, при способе амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования:

$3037987,1 / 9631800 * 988200 = 311690,32$ руб.

Что касается 1 этажа, то в этой ситуации восстанавливать НДС в его части не считаю необходимым. Хотя первоначально приобретенное здание в результате выбытия 2-х этажей полностью перестало использоваться для оптовой торговли, изначально НДС в части данного помещения мы к возмещению не принимали и факт наличия в здании части площади, задействованной в розничной торговле, уже был учтен при принятии решения о возмещении НДС при покупке здания. Предприятие как занималось на нем деятельностью, облагаемой ЕНВД, так и продолжает заниматься, то есть касаемо данного помещения не было ни прекращения деятельности, облагаемой НДС (так как её изначально там не было), так и начала деятельности, освобождаемой от НДС (так как она там была изначально). Поэтому оснований для восстановления НДС, предусмотренных гл. 21 НК РФ я не вижу.

Кроме того, если вменить налогоплательщику в подобной ситуации обязанность восстановить НДС, то нужно будет восстанавливать НДС и просто при выделении из целого помещения отдельных частей путем постановки на кадастровый учет. Ведь в этой ситуации тоже может получиться, что часть целого здания, НДС при покупке которого частично принимался к возмещению, в результате выделения в отдельное помещение не имеет отношения к деятельности, облагаемой НДС. Но такая логика выглядит абсурдно.

Поскольку рассматриваемая ситуация не четко регламентирована нормами законодательства и учитывая растущий дефицит госбюджета, позиция ИФНС (которая итак не всегда последовательна) может быть другой. Для подстраховки целесообразно оставить на 1 этаже площадь, хотя бы формально используемую в оптовой торговле или в обоих видах деятельности, например кабинет бухгалтера, общий склад, архив или что-то подобное.