

## Ответ по номинации «Налоговое право»

По общему правилу, установленному пунктом 2 статьи 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), применяющие упрощенную систему налогообложения (далее – УСН) организации не являются плательщиками налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

В соответствии с пунктом 4 статьи 346.13 НК РФ, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьей 346.15 и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 НК РФ, превысили 60 млн. рублей и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктами 3 и 4 статьи 346.12 и пунктом 3 статьи 346.14 настоящего Кодекса, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям. Согласно подпункту 16 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ не вправе применять УСН организации, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. рублей.

Здание торгово-развлекательного центра по смыслу пункта 4 статьи 346.16 и норм Главы 25 НК РФ является основным средством. В силу ПБУ «Учет основных средств» 6/01 объекты основных средств принимаются к учету по их первоначальной стоимости.

Следовательно, ООО «А» с даты ввода объекта в эксплуатацию и последовавшей за этим подачи документов для осуществления первичной государственной регистрацией права собственности ООО «А» на здание, произошедшей в 4 квартале 2015 года, не соответствует вышеуказанным требованиям.

В свою очередь ООО «В» не соответствует указанным требованиям с даты государственной регистрации перехода права собственности на здание к ООО «В», произошедшей во втором квартале 2016 года.

Соответственно, обе организации утрачивают право на применение УСН: ООО «А» начиная с 4 квартала 2015 года (то есть считается применяющим общую систему налогообложения с 01.10.2015), ООО «В» начиная со 2 квартала 2016 года (с 01.04.2016).

Изложенное выше также имеет существенное значение для ответа на поставленный в задаче вопрос №2. Следует обратить внимание, что для ООО «А» строительство объекта осуществлялось в период применения УСН, а ввод объекта в эксплуатацию произошел после утраты права на применение УСН, то есть в период действия общей системы налогообложения.

Согласно письмам Минфина России от 01.10.2013 № 03-07-15/40631 и от 16.02.2015 № 03-11-06/2/6844, если в периоде применения налогоплательщиком УСН объекты капитального строительства в эксплуатацию не вводились, то есть не использовались при применении данной системы налогообложения, то после перехода организации на общий режим налогообложения суммы НДС по товарам (работам, услугам), предъявленные подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, а также суммы налога по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения этих работ, подлежат вычетам в общеустановленном порядке.

В силу положений пункта 6 статьи 346.25 НК РФ организаций, применявшим УСН, при переходе на общий режим налогообложения выполняют следующее правило: суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, применяющему УСН, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ для налогоплательщиков НДС.

Вопрос о допустимости применения указанных правил к налогоплательщикам, использовавшим при применении УСН объект налогообложения «доходы» был рассмотрен Конституционным Судом Российской Федерации в определении от 22.01.2014 № 62-О. В указанном судебном акте сформулирован вывод о том, что такие налогоплательщики в период применения ими УСН не учитывали свои расходы для целей налогообложения и в то же время уплачивали налог по меньшей ставке, поэтому они при переходе на общую систему налогообложения не имеют права на принятие к вычету суммы НДС, предъявленного им контрагентами в период применения УСН. Аналогичная позиция изложена в определении Верховного Суда Российской Федерации от 28.03.2016 № 305-КГ16-1570, определениях Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.10.2013 № ВАС-13988/13, от 30.10.2014 № ВАС-4670/14, от 30.05.2014 № ВАС-7262/14, постановлениях Федерального арбитражного суда Московского округа от 09.01.2014 по делу № А41-1828/2013, Арбитражного суда Московского округа от 07.12.2015 по делу № А40-34324/2015, Северо-Западного округа от 26.12.2014 по делу № А26-9034/2013 и других, что в принципе позволяет сделать вывод о формировании единообразной практики применения положений законодательства о налогах и сборах по данному вопросу.

Таким образом, ООО «А» не имеет права принять к вычету после перехода на общую систему налогообложения НДС, предъявленного ему подрядчиками при строительстве здания, поскольку использовало в период применения УСН объект налогообложения «доходы» и имело налоговую выгоду в виде уменьшенной ставки налога.

Вместе с тем, стоит отметить, что в ряде судебных актов сформулирована позиция о том, что налогоплательщики не могут применить норму пункта 6 статьи 346.25 НК РФ в отношении расходов на создание основных средств и в том случае, когда ими в период применения УСН был выбран объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» (см., например, определение Верховного Суда Российской Федерации от 15.10.2015 № 301-КГ15-12232, постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.06.2015 по делу № а31-409/14 и другие), поскольку уплаченный при строительстве объекта недвижимости НДС должен учитываться налогоплательщиком в стоимости основного средства и в дальнейшем погашаться путем амортизации.

Что касается вопроса № 3 задачи, то здесь необходимо отметить следующее.

В статье 171 НК РФ установлены основания, при которых налогоплательщик имеет право на уменьшение суммы налога к плате путем использования налогового вычета, а именно: объект недвижимости приобретен для осуществления облагаемых НДС операций, сделка оплачена, имеется заполненный оригинал счета-фактуры от продавца объекта недвижимости с выделенной суммой НДС, объект недвижимости учтен на счетах бухгалтерского учета. Согласно абзацу 3 статьи 172 НК РФ вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств.

Несмотря на то, что формально на момент совершения сделки ООО «А» и ООО «В» применяли УСН, де-юре они считаются утратившими это право и применяющими общую систему налогообложения, т.е. являются плательщиками НДС. Следовательно, ООО «А» в результате реализации объекта недвижимости должно уплатить НДС в бюджет. В то же самое время следует учитывать, что цена в договоре купли-продажи недвижимости была определена сторонами без НДС и счет-фактура продавцом не выставлялась.

В этом случае, по мнению автора, подлежит применению разъяснение пункта 17 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2015 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» и положения пунктов 1 и 2 статьи 168 НК РФ покупатель обязан перечислить поставщику НДС, даже если налог не предусмотрен в договоре или поставщик не выставил счет-фактуру. Очевидно, что при заключении договора обе его стороны должны были предвидеть налоговые последствия заключения договора, выражавшиеся в утрате ими права на применение УСН в результате совершения данной сделки, а также в необходимости выделения суммы НДС. Однако ни из условий договора, ни из предшествующих заключению договора обстоятельств не следует, что сумма НДС включалась в выкупную цену и могла быть выделена из нее расчетным методом по правилам пункта 4 статьи 164 НК РФ.

При таких обстоятельствах, учитывая, что НДС предъявляется дополнительно к цене товара (работ, услуг), то покупатель должен оплатить его с учетом исчисленного налога. Поэтому продавец имеет право выставить покупателю дополнительный счет на сумму НДС, начисленную сверх цены договора, а при отказе покупателя уплатить данную сумму - взыскать ее в судебном порядке. Правомерность данного подхода установлена, например, постановлениями Федерального арбитражного суда Московского округа от 23.07.2012 № А40-68414/11-60-424, Волго-Вятского округа от 11.03.2012 № А43-7468/2011, Дальневосточного округа от 12.12.2011 № Ф03-6075/2011 и др.

Существует также и еще один вариант, при котором стороны могут заключить дополнительное соглашение к договору купли-продажи и указать, что выкупная цена имущества включает сумму НДС. Таким образом, производится уменьшение цены имущества без учета налога на сумму исчисленного налога расчетным методом по правилам пункта 4 статьи 164 НК РФ. Необходимо отметить, что данный вариант наиболее экономически выгоден для покупателя, т.к. для покупателя сумма его затрат на приобретение объекта недвижимости не изменяется, плюс возникает право на принятие суммы НДС к вычету. Продавец же должен уплатить сумму НДС из средств, уже полученных от покупателя. Имеется и положительная судебная практика признания подобных действий правомерными (см., например, определение ВАС РФ от 20.09.2007 № 11798/07, постановлениями Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.05.2009 № Ф04-3112/2009 и другие). Правда в данном случае нельзя не отметить, что данный вариант экономически невыгоден продавцу по сравнению с первым рассмотренным вариантом, т.к. влечет дополнительную финансовую нагрузку за счет уменьшения чистой прибыли от сделки, поэтому можно предположить, что добросовестные налогоплательщики не будут его использовать.

Таким образом, подводя итог можно отметить, что в результате реализации любого из указанных вариантов у покупателя ООО «В» возникнет право на возмещение суммы уплаченного НДС в связи с приобретением объекта недвижимости.

