

Раздел V. Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.



Злобин Вадим Альбертович

адвокат, управляющий партнер, руководитель налоговой практики
Адвокатское бюро «Адвокатская фирма «Юстина», г. Москва



Смирнова Ирина Александровна

юрист, налоговая практика
Адвокатское бюро «Адвокатская фирма «Юстина», г. Москва

Судебные споры по НДС при осуществлении инвестиционной деятельности

Аннотация: В настоящей статье рассматриваются особенности некоторых судебных споров, связанных с исчислением и уплатой НДС при осуществлении инвестиционной деятельности, в которых приходилось принимать участие специалистам Адвокатского бюро «Адвокатская фирма «Юстина».

Ключевые слова: НДС, инвестиции

Annotation: This article studies certain aspects of litigations from the practices of Yusina Law Firm related to VAT calculation and payment under investment activities.

Keywords: VAT, investments

В процессе осуществления инвестиционной деятельности компании сталкиваются с претензиями налоговых органов, связанными с исчислением сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет, и принятием НДС к вычету.

Вниманию читателей предлагается обзор правовых проблем, которые возникали у налогоплательщиков при осуществлении инвестиционной деятельности, которые

встречались в практике Адвокатской фирмы «ЮСТИНА», с изложением доводов, приведенных налогоплательщиками в свою защиту.

1. Размер налогового вычета не зависит от доли инвестора в праве собственности на построенный объект.

По мнению налогового органа, налогоплательщик (инвестор) вправе применить налоговые вычеты по НДС исключительно пропорционально той доле в объекте недвижимости, построенном в рамках инвестиционного договора, которая будет принадлежать ему на праве собственности после окончания строительства.

Налогоплательщик (инвестор) считал, что он вправе применить налоговые вычеты по НДС в размере фактически понесенных им расходов (инвестиций) по инвестиционному договору, независимо от полученной доли в построенном объекте. Все расходы по инвестиционному договору нес налогоплательщик, а доли в построенном объекте недвижимости были распределены между ним и вторым соинвестором (муниципальным образованием) как 50/50%.

Правовые доводы, которые привел налогоплательщик в свою защиту:

В соответствии с п. 1 ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты.

Пунктом 6 ст. 171 НК РФ установлено, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства (ликвидации основных средств), сборке (разборке), монтаже (демонтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

Согласно п. 5 ст. 172 НК РФ вычеты указанных выше сумм налога производятся в порядке, установленных абзацами 1 и 2 п. 1 ст. 172 НК РФ.

В соответствии с положениями п. 1 ст. 172 НК РФ указанные налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг, имущественных прав), при наличии соответствующих первичных учетных документов.

Таким образом, НК РФ не содержит указаний на то, что налогоплательщик (инвестор) вправе применить налоговые вычеты по НДС исключительно по доле объекта, которая будет принадлежать ему после окончания строительства.

Пункт 6 ст. 171 НК РФ таких ограничительных положений не содержит, устанавливая, что вычету у налогоплательщика подлежат все суммы НДС, предъявленные ему подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства и проч.

В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 26.06.2012 № 1784/12 была изложена правовая позиция относительно вопроса о том, каким образом может быть реализовано право налогоплательщика на налоговые вычеты, предусмотренные п. 6 ст. 171 НК РФ, в ситуации, когда капитальное строительство осуществляется при реализации инвестиционного проекта с участием нескольких инвесторов, каждому из которых по окончании строительства будет принадлежать определенная часть объекта:

«Для применения инвесторами налоговых вычетов, предусмотренных п. 6 ст. 171 НК РФ по части объекта, которая после окончания строительства будет принадлежать соответствующим инвесторам, застройщику следует выставять счета-фактуры в адрес каждого инвестора по передаваемой ему части объекта в порядке, предусмо-

тренном п. 3 ст. 168 НК РФ. Данный счет-фактура составляется на основании счетов-фактур, полученных застройщиком от подрядных организаций по выполненным строительно-монтажным работам и от поставщиков товаров (работ, услуг); сумма налога на добавленную стоимость, указанная в таком счете-фактуре, определяется расчетным методом исходя из сумм налога, предъявленных застройщику подрядными организациями и поставщиками товаров (работ, услуг), и доли инвестора в сумме инвестиций на строительство объекта <...> Действия заказчика-застройщика по перевыставлению счетов-фактур в адрес инвесторов направлены на реализацию последними права на возмещение НДС в размере, соответствующем стоимости полученного в собственность объекта капитального строительства».

Указанный порядок исчисления НДС (исходя из доли инвестиций) в рассматриваемом случае подтверждается также Верховным Судом РФ.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ в определении от 17.05.2018 № 301-КГ17-22967 указала: «В силу пп. 1 п. 1 ст. 146 и п. 1 ст. 39 НК РФ выполнение подрядными организациями строительно-монтажных работ, включая поставку товаров, оказание услуг признается объектом налогообложения НДС и влечет возникновение у указанных лиц обязанности по уплате налога в бюджет <...> В рассматриваемом случае данный счет-фактура составляется на основании счетов-фактур, полученных застройщиком от подрядных организаций по выполненным строительно-монтажным работам и от поставщиков товаров (работ, услуг); сумма НДС, указанная в таком счете-фактуре, определяется расчетным методом исходя из сумм налога, предъявленных застройщику подрядными организациями и поставщиками товаров (работ, услуг), и доли инвестора в сумме инвестиций на строительство объекта».

Аналогичный порядок исчисления НДС был указан в письме Минфина РФ от 18.10.2011 № 03-07-10/15: «Сумма налога на добавленную стоимость, указанная в таком счете-фактуре, определяется расчетным методом исходя из сумм налога, предъявленных застройщику подрядными организациями и поставщиками товаров (работ, услуг), и доли инвестора в сумме инвестиций на строительство объекта».

Аналогичные положения содержатся также в письме Минфина РФ и ФНС России от 09.07.2018 № СА-4-7/13130.

Таким образом, вывод налоговых органов о праве налогоплательщика применить налоговый вычет только в части пропорционально его доле в праве собственности на объект ошибочен и не имеет под собой правового обоснования.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 1784/12, определении Верховного Суда РФ от 17.05.2018 № 301-КГ17-22967, письме Минфина РФ от 18.10.2011 № 03-07-10/15 и письме Минфина РФ и ФНС России от 09.07.2018 № СА-4-7/13130 указывается о распределении налогового вычета в зависимости от доли инвестиций каждого инвестора, а не в зависимости от доли в праве собственности на построенный объект.

При рассмотрении подобных споров следует также принимать во внимание многочисленную судебную практику: постановления ФАС Московского округа от 07.09.2012 № Ф05-7116/12 по делу № А40-134931/2011, от 25.01.2012 № Ф05-14464/11 по делу № А40-72215/2011, от 22.02.2012 № Ф05-330/12 по делу № А40-50066/2011, от 22.06.2011 № Ф05-5150/11 по делу № А40-36961/2010, от 08.06.2012 № Ф05-5038/12 по делу № А40-99255/2011, от 02.10.2013 № Ф05-11820/13 по делу № А41-47904/2012, от 27.01.2011 № КА-А40/16646-10 по делу № А40-153236/09-108-1154, от 28.09.2012 № Ф05-8731/12 по делу № А40-2842/2012, от 02.10.2013 № Ф05-11820/13 по делу № А41-47904/2012, от 24.12.2012 № Ф05-14702/12 по делу № А41-5849/2012, постановление ФАС Северо-Западного округа от 05.12.2013 № Ф07-8312/13 по делу № А56-1445/2013.

2. То обстоятельство, что передача объектов долевого строительства не является объектом налогообложения НДС, не может являться основанием для отказа в налоговых вычетах.

По мнению налогового органа, так как передача объектов долевого строительства от застройщика не является объектом обложения НДС, то налогоплательщик (инвестор) не имеет права на налоговый вычет по НДС.

Правовые доводы, которые привел налогоплательщик в свою защиту:

Право налогоплательщика (инвестора) на налоговые вычеты прямо установлено в п. 6 ст. 171 НК РФ.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ в определении от 17.05.2018 № 301-КГ17-22967 по делу № А79-8152/2016 указала следующее:

«Выполнение подрядными организациями строительно-монтажных работ, включая поставку товаров, оказание услуг признается объектом налогообложения НДС и влечет возникновение у указанных лиц обязанности по уплате налога в бюджет. Источником для уплаты НДС является соответствующий налог, предъявляемый дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг). В свою очередь у налогоплательщиков, приобретающих товары, работы, услуги для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, возникает право на применение вычетов по НДС при соблюдении порядка, установленного ст. 171 и 172 НК РФ <...>

На основании абзаца первого п. 6 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат, в частности, суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства <...>

Общество, получившее от застройщика сводный счет-фактуру, имело все основания для предъявления к вычету соответствующих сумм НДС. То обстоятельство, что передача объектов долевого строительства от застройщика не является объектом обложения НДС, равно как и то, что налогоплательщик не являлся непосредственным покупателем работ по возведению объекта капитального строительства, выполненных подрядчиками, не могло выступать основанием для отказа в удовлетворении заявленных обществом требований».

Таким образом, налогоплательщик (инвестор) имеет право на налоговые вычеты.

Иное применение указанных норм НК РФ противоречит самой природе НДС и является неконституционным.

Для целей налогообложения хозяйственные операции должны учитываться в соответствии с их действительным экономическим смыслом и полученным фактическим результатом от хозяйственной деятельности налогоплательщика (в рассматриваемом случае — инвестиционной деятельности).

3. Отсутствие возможности использовать в дальнейшем объект инвестирования в деятельности, облагаемой НДС, явилось основанием для отказа в применении налоговых вычетов.

Налоговые органы отказали налогоплательщику (инвестору) в вычетах по НДС по причине того, что объект инвестирования не мог использоваться в деятельности, облагаемой НДС.

Правовые доводы, которые привел налогоплательщик в свою защиту:

Действительно, в случае невозможности дальнейшего использования результатов работ (объекта инвестиционной деятельности) в деятельности, подлежащей налогообложению НДС, налог не может быть принят к вычету. Указанное следует

из системного толкования положений ст. 171, ст. 172, п. 2 ст. 170 НК РФ (см. постановления АС Московского округа от 10.09.2019 № Ф05–14537/19 по делу № А40–254022/2018, АС Северо-Западного округа от 07.06.2018 № Ф07–5748/18 по делу № А21–3117/2017).

Вместе с тем важным является то, что само по себе предположение налогового органа о невозможности использовать в дальнейшем объект инвестирования в деятельности, облагаемой НДС, которое не подтверждено налоговым органом документально, не является основанием для отказа инвестору в налоговых вычетах.

При оценке доводов о наличии намерения использовать объект в налогооблагаемой НДС деятельности необходимо оценивать условия инвестиционного договора, переписку налогоплательщика со сторонними организациями по вопросу использования объекта инвестирования, иные письменные доказательства — см. постановления АС Восточно-Сибирского округа от 08.04.2019 № Ф02–1246/19 по делу № А58–2764/2018, АС Уральского округа от 20.10.2017 № Ф09–6257/17 по делу № А60–59741/2016.

4. При замене права требования принадлежащей инвестору доли в объекте недвижимости на денежный эквивалент обязанностей налогового агента не возникает.

При исполнении инвестиционного договора по мировому соглашению сторон было произведено изменение экономических условий реализации инвестиционного проекта: право требования Правительства Москвы (Инвестор 1) принадлежащей ему доли в натуральном выражении в объекте недвижимости было заменено на денежный эквивалент (по рыночной стоимости). Налогоплательщик (Инвестор 2) был обязан перечислить на расчетный счет Правительства Москвы денежный эквивалент.

В связи с этим, по мнению налогового органа, на основании п. 3 ст. 161 НК РФ налогоплательщик (Инвестор 2) является налоговым агентом и у него возникла обязанность исчислить и уплатить в бюджет НДС с реализованного ему Правительством Москвы имущественного права.

Правовые доводы, которые привел налогоплательщик в свою защиту:

Замена права требования доли — это не передача имущества. Право собственности на недвижимое имущество возникает только с момента государственной регистрации (ст. 219 Гражданского кодекса РФ). На момент заключения мирового соглашения у Правительства Москвы не возникло права собственности на недвижимое имущество. Свидетельство о праве собственности на недвижимость Правительством Москвы не оформлялось.

Пункт 3 ст. 161 НК РФ устанавливает обязанность налогового агента по исчислению и уплате НДС при приобретении государственного или муниципального имущества.

Исходя из изложенного, Инвестор 2 налоговым агентом не является.

Иных норм, на основании которых Инвестор 2 мог бы быть признан налоговым агентом, в НК РФ нет.

В постановлении от 02.02.2015 по делу № А40–51469/14 АС Московского округа согласился с доводами налогоплательщика, указав, что передача права на имущество в рамках инвестиционного договора не является передачей имущества. Объекта налогообложения в рассматриваемом случае не возникает, следовательно, п. 3 ст. 161 НК РФ к налогоплательщику не применим.

Определением судьи Верховного Суда РФ № 305-КГ15–4678 от 29.06.2015 в передаче кассационной жалобы налогового органа для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции по указанному делу отказано.

5. Утвержденное судом мировое соглашение с налоговой оговоркой не может изменять налоговые обязанности сторон в сравнении с тем, как они установлены законом.

По мнению налогового органа, если в утвержденном судом мировом соглашении установлена налоговая обязанность одной из сторон, противоречащая налоговому законодательству РФ, то эта обязанность все равно должна быть исполнена стороной.

Правовые доводы, которые привел налогоплательщик в свою защиту:

Обязанность по уплате налогов и сборов относится к отношениям в сфере публичного права.

Поэтому, исходя из публично-правовой природы налоговых отношений, предметом мирового соглашения (несмотря на то, что оно утверждено судом) не может являться изменение налоговых последствий действий и операций по сравнению с тем, как такие последствия определены Налоговым кодексом РФ.

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в п. 27 Постановления от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» указал: «Исходя из публично-правовой природы налоговых споров, предметом мирового соглашения не может являться изменение налоговых последствий спорных действий и операций в сравнении с тем, как такие последствия определены законом. Например, предметом такого соглашения не могут выступать вопросы о снижении применимой налоговой ставки, изменении правил исчисления пеней, об освобождении налогоплательщика от уплаты налогов за определенные налоговые периоды или по определенным операциям».

Обязанности по исчислению налогов с конкретной хозяйственной операции установлены НК РФ и эти обязанности не могут быть переложены на другое лицо.

Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом. Т. е. другое лицо может выполнить техническую операцию по перечислению в бюджет суммы налога за налогоплательщика.

Однако сама обязанность по уплате налога (по конкретной хозяйственной операции) числится именно за лицом, которое совершило действия, подлежащие налогообложению в соответствии с НК РФ, т. е. за налогоплательщиком. Переложить эту обязанность на другое лицо нельзя.

Невозможность применения содержащихся в мировых соглашениях налоговых оговорок, которые изменяют налоговые последствия действий и операций в сравнении с тем, как такие последствия определены НК РФ, подтверждена постановлением АС Московского округа от 02.02.2015 по делу № А40–51469/14.