

Возмещение инвестиционного НДС в концессионных проектах: быть или не быть



Старший налоговый консультант

ИВАН ЦВЕТКОВ

+7 (926) 222-18-89

tsvetkov@taxcompliance.su



Канал
в телеграм



СОДЕРЖАНИЕ



- 3 Условия для принятия к вычету НДС
- 4 Эксплуатация объекта концессионного соглашения
- 5 Раздельный учет хозяйственных операций
- 6 Финансовая модель
- 7 Иные условия для принятия НДС к вычету
- 8 Восстановление НДС
- 9 Специфика споров с налоговыми органами
- 11 Способы минимизации налоговых рисков
- 12 Перспективы в суде



УСЛОВИЯ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ К ВЫЧЕТУ НДС



Вычет НДС при покупке товаров (работ, услуг, имущественных прав) для создания или реконструкции объекта концессионного соглашения возможен при соблюдении следующих условий

- Объект концессионного соглашения должен использоваться для осуществления операций, облагаемых НДС (либо для использования одновременно в операциях, облагаемых НДС и не подлежащих налогообложению)
- Финансовая модель не предусматривает включения оплаты входящего НДС
- Ведется отдельный учет товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе основных средств и нематериальных активов, которые используются в операциях по концессионному соглашению и в рамках иной деятельности
- Выполняются иные общие условия для принятия НДС к вычету



ЭКСПЛУАТАЦИЯ ОБЪЕКТА КОНЦЕССИОННОГО СОГЛАШЕНИЯ



Объект концессионного соглашения должен использоваться для осуществления операций, облагаемых НДС (либо для использования одновременно в операциях, облагаемых НДС и освобождаемых от налогообложения)



Письмо Минфина России от 16.04.2019 № 03-07-11/27007

«Суммы НДС, предъявленные концессионеру в процессе создания и (или) реконструкции объекта концессионного соглашения, принимаются к вычету в общеустановленном порядке в случае использования такого объекта для операций, подлежащих налогообложению НДС»

Если объекты концессионного соглашения используются в операциях, не подлежащих налогообложению НДС

Суммы НДС не принимаются к вычету



Письмо Минфина России от 23.03.2022 № 03-07-11/22793

«Если в рамках концессионного соглашения объекты концессионного соглашения, созданные (реконструированные) концессионером за счет платы концедента, используются для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные концессионеру при приобретении товаров (работ, услуг) в процессе создания (реконструкции) этих объектов концессионного соглашения, к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг)»

Если объекты концессионного соглашения используются одновременно в операциях, как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению

Суммы НДС принимаются к вычету в полном объеме, но после ввода объектов недвижимости в эксплуатацию суммы налога, принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в течение десяти лет¹



Письмо Минфина России от 23.03.2022 № 03-07-11/22793

«Если строящиеся объекты недвижимости предназначены для использования одновременно в операциях, как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению, суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, а также суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, принимаются к вычету в полном объеме в соответствии с пунктом 6 статьи 171 Кодекса. После ввода таких объектов недвижимости в эксплуатацию суммы налога, принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в течение десяти лет начиная с года, в котором наступил момент начала начисления амортизации, указанный в пункте 4 статьи 259 Кодекса»

Если объекты концессионного соглашения используются в операциях, подлежащих налогообложению НДС

Суммы НДС принимаются к вычету

¹ Информация о порядке восстановления НДС представлена на слайде № 8

РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ



1

Самостоятельная разработка методики ведения отдельного учета

2

Закрепление методики в учетной политике для целей налогообложения

3

Отсутствие ведения отдельного учета является основанием для отказа в вычете НДС

П. 3 ст. 174.1 НК РФ

«При осуществлении участником товарищества, ведущим общий учет операций в целях налогообложения, концессионером или доверительным управляющим иной деятельности право на вычет сумм налога возникает при наличии отдельного учета товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, используемых при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности), договором инвестиционного товарищества, концессионным соглашением или договором доверительного управления имуществом и используемых им при осуществлении иной деятельности»



Письмо УФНС РФ по г. Москве от 11.03.2010 № 16-15/25433 «О применении налоговых вычетов по НДС»

«В пункте 4 статьи 170 НК РФ предусмотрена обязанность ведения отдельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) в случаях осуществления налогоплательщиком операций, подлежащих налогообложению и освобождаемых от налогообложения. При этом порядок ведения отдельного учета должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения»

ФИНАНСОВАЯ МОДЕЛЬ



Финансовая модель не предусматривает включение оплаты входящего НДС

Если из документов следует, что бюджетные средства предоставляются с учетом покрытия затрат на уплату входящего НДС, сумма НДС вычету не подлежит



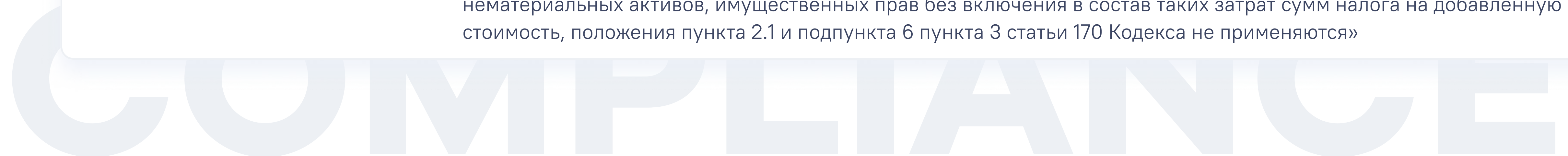
**Письмо Минфина России
от 23.03.2022 № 03-07-11/22793**

«Если документами о предоставлении субсидий и (или) бюджетных инвестиций предусмотрено финансирование (возмещение) затрат на оплату приобретаемых товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав без включения в состав таких затрат сумм налога на добавленную стоимость, то положения пункта 2.1 и подпункта 6 пункта 3 статьи 170 Кодекса не применяются»



**Письмо Минфина России
от 19.01.2022 № 02-07-10/2851**

«Пунктом 2.1 и подпунктом 6 пункта 3 статьи 170 Кодекса предусмотрено, что суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам, нематериальным активам, имущественным правам, приобретенным полностью за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций, полученных из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, к вычету не принимаются (подлежат восстановлению). При этом абзацем восьмым пункта 2.1 и абзацем десятым подпункта 6 пункта 3 статьи 170 Кодекса предусмотрено, что, если документами о предоставлении субсидий и (или) бюджетных инвестиций предусмотрено финансирование (возмещение) затрат на оплату приобретаемых товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав без включения в состав таких затрат сумм налога на добавленную стоимость, положения пункта 2.1 и подпункта 6 пункта 3 статьи 170 Кодекса не применяются»



ИНЫЕ ОБЩИЕ УСЛОВИЯ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ НДС К ВЫЧЕТУ



В период строительства, предъявленные подрядными организациями и продавцами товаров (работ, услуг, имущественных прав) суммы НДС принимаются к вычету в полном объеме:

- При наличии первичных документов и счетов-фактур
- При принятии товаров/работ/услуг к учету

📌 См. п. 6 ст. 171 НК РФ, п. 1, п. 5 ст. 172 НК РФ

📌 См. Письма Минфина России от 09.06.2021 № 03-07-10/45284, от 18.06.2019 № 03-07-11/44274, от 14.07.2017 № 03-07-11/44832



ВОССТАНОВЛЕНИЕ НДС



-  Налогоплательщики обязаны восстанавливать суммы НДС, принятые к вычету по построенным объектам недвижимости, в случае дальнейшего использования данных объектов для осуществления операций, не облагаемых НДС
-  В случае, если объект концессионного соглашения будет использоваться как для облагаемых, так и для необлагаемых НДС операций, после ввода таких объектов в эксплуатацию суммы НДС, принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в течение десяти лет, начиная с года, в котором наступил момент начала начисления амортизации по соответствующим объектам
-  Расчет суммы НДС, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет за каждый календарный год из десяти лет, производится исходя из одной десятой суммы НДС, принятой к вычету, в соответствующей доле, которая определяется исходя из стоимости оказанных услуг, не облагаемых НДС, в общей стоимости оказанных услуг за соответствующий календарный год



СПЕЦИФИКА СПОРОВ С НАЛОГОВЫМ ОРГАНОМ ^{1/2}



При возмещении НДС при покупке товаров (работ, услуг, имущественных прав) для создания или реконструкции объекта концессионного соглашения налогоплательщика:

- Формально выполняют условия для принятия к вычету НДС
- Не выполняют данные условия

Проблема

Разная квалификация отдельных операций, планируемых к осуществлению после ввода объектов в эксплуатацию, в целях налогообложения НДС²

- Услуги аэротрубы
- Оказание услуг по подготовке личного инвентаря

² На примере спортивного комплекса

При отказе в возмещении НДС налоговый орган принимает во внимание следующие обстоятельства:

- Объект концессионного соглашения должен использоваться в операциях, облагаемых НДС. Если такой объект будет задействован в необлагаемых операциях, НДС к вычету не принимается

✦ См. Письма Минфина России от 23.03.2022 № 03-07-11/22793, от 21.07.2021 № 03-07-11/58242, от 10.01.2022 № 03-07-10/12, от 04.09.2020 № 03-07-11/77606, от 13.03.2019 № 03-07-11/16073, от 05.09.2018 № 03-07-11/63397, ФНС России от 23.08.2021 № СД-4-3/11828@

- Отсутствие отдельного учета товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе ОС и НМА, которые используются в операциях по концессионному соглашению и в рамках иной деятельности, в том числе отсутствие положений о отдельном учете в учетной политике для целей налогообложения
- В описании технико-экономических показателей объектов концессионного соглашения отсутствует упоминание об объектах, которые могли бы использоваться в облагаемой НДС деятельности

- Передача имущества и имущественных прав по концессионному соглашению не признается реализацией товаров и не является объектом налогообложения НДС

✦ См. пп.4.1 п.3 ст.39 и пп.1, пп.18 п.2 ст. 146 НК РФ

- В соответствии с разрешительной документацией целевое назначение объекта концессионного соглашения не позволяет использовать его для осуществления иных видов деятельности, помимо оказания услуг, не облагаемых НДС
- Финансовая модель не предусматривает включение оплаты входящего НДС

СПОСОБЫ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ



- Анализ проекта концессионного соглашения и финансовой модели
- Анализ хозяйственной деятельности объекта концессионного соглашения на предмет соответствия п. 3 ст. 149 НК РФ
- Закрепление положений об оказании услуг, подлежащих налогообложению НДС
- Синхронизация финансовой модели и проекта концессионного соглашения
- Раздельный учет операций в учетной политике для целей налогообложения

Примерный перечень хозяйственных услуг

- Размещение рекламы
- Прокат инвентаря
- Аренда помещений
- Другие услуги



ПЕРСПЕКТИВЫ В СУДЕ



Определение ВС РФ

от 12.10.2022 №307-ЭС22-18770 по делу №а21-8779/2021

Суд отклонил довод Общества об осуществлении им деятельности, облагаемой НДС, ввиду заключения договоров аренды нежилых помещений в ФОК: общая площадь переданных в аренду помещений составила менее 1% от общей площади здания ФОК

Площадь кафе составила 0,54% от фактической площади ФОК и носила вспомогательный характер

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа

от 05.08.2022 № Ф04-2225/2022 по делу № А45-11337/2021

Суд отклонил довод Общества и указал на то, что целевое назначение здания согласно разрешительной документации (детский сад) не позволяет использовать его для осуществления иных видов деятельности, помимо оказания услуг детского сада по присмотру и уходу за детьми, образовательных услуг, не облагаемых НДС

Тенденции

- В суде, как правило, данная категория споров рассматривается в пользу налогового органа
- Разрешение споров в досудебном порядке



«МЫ МОЖЕМ ВИДЕТЬ С ВЫСОТЫ СВОЕГО ОПЫТА»

Москва, Пресненская Набережная
д. 10, стр. 2, 12 этаж, офис 100

Деловой центр «Москва-Сити», башня
«IQ-квартал»

+ 7495 121 04 44
info@taxcompliance.su



Перейти
на сайт



Канал
в телеграм

