

НДС с недвижимого имущества: принятие к вычету и восстановление

НДС с приобретенного или возведенного недвижимого имущества, которое будет использоваться в облагаемой этим налогом деятельности, принимается к вычету. Если же ситуация меняется и недвижимость больше в указанной деятельности не используется, налог необходимо восстановить. Однако новоиспеченный собственник не всегда знает, как именно будет использовать свое имущество. Заявлять ли вычет НДС в этом случае и как его восстанавливать?

Нормативная база

Все нормы права, которые касаются восстановления НДС с недвижимого имущества, сосредоточены в нескольких статьях Налогового кодекса. Согласно пункту 3 статьи 170, налог должен быть восстановлен тогда, когда имущество перестает использоваться в облагаемой НДС деятельности. По недвижимости применяется специальный порядок восстановления, правила которого описаны в пункте 6 статьи 171 и в статье 171.1 НК РФ. Согласно этим правилам, НДС с недвижимости восстанавливается не единовременно, а в особом порядке на протяжении 10 лет.

Надо отметить, что указанные нормы Кодекса действуют с начала 2015 года. Но это не значит, что особый порядок восстановления НДС с недвижимого имущества применяется с этого времени. Ранее аналогичные нормы были прописаны в старой редакции пункта 6 статьи 171 Налогового кодекса. Сегодня эта норма закона содержит положение о принятии к вычету входного НДС, который предъявлен подрядчиками, застройщиками или техническими заказчиками при капстроительстве незавершенных объектов.

Еще одна норма, которая регулирует принятие НДС по недвижимости к вычету — пункт 2 статьи 170 Кодекса. Она гласит, что входной НДС по приобретенному имуществу, в том числе недвижимому, которое применяется в необлагаемой НДС деятельности, вычету не подлежит, а включается в его стоимость.

Бывает, что имущество применяется компанией как в облагаемой, так и в необлагаемой НДС деятельности. В этом случае на основании пункта 4 статьи 170 НК РФ, в отношении суммы входного налога действуют следующие правила:

- она учитывается в стоимости имущества, которое используется для осуществления необлагаемых операций;
- она принимается к вычету по недвижимости, применяемой в облагаемых операциях;
- она принимается к вычету либо включается в стоимость самого имущества в той пропорции, в которой оно участвует в осуществлении облагаемых и необлагаемых операций.

Практика на основе разъяснений ФНС и Минфина

Действующий порядок восстановления НДС со строительства объектов недвижимости применяется с 1 января 2006 года. Об этом налоговая служба писала в своем письме от 28.11.2008 № ШС-6-3/862@. Выводы, которые содержатся в документе, действуют и сегодня:

- нормы Налогового кодекса устанавливают при строительстве недвижимости порядок ускоренного вычет НДС еще до того, как объект будет введен в эксплуатацию;
- предъявленные налогоплательщику суммы НДС при строительстве или покупке этого имущества принимаются к вычету в полном объеме, причем даже в том случае, если эти объекты будут одновременно применяться для осуществления как облагаемой, так и необлагаемой НДС деятельности;

- когда указанное имущество будет введено в эксплуатацию, принятые к вычету суммы налога восстанавливаются и уплачиваются в бюджет в течение 10 лет в особом порядке.
- Есть один нюанс — упомянутое письмо содержит ссылки на старые нормы НК РФ. Однако выше мы сказали, что положение этих норм полностью нашло свое отражение в действующей редакции Налогового кодекса. Поэтому по существу (а не по ссылкам на статьи Кодекса) выводы, сделанные в этом письме, верны и ныне. Налоговая служба указала на это в своем письме от 21.05.2015 № ГД-4-3/8564@. В нем говорится, что описанный в статье 171.1 НК РФ порядок восстановления НДС применяется в отношении приобретенных или построенных объектов ОС, которые являются недвижимостью. И что такой же порядок восстановления налога применялся и ранее согласно абзацам 4 – 9 пункта 6 статьи 171 НК РФ.

В этом же письме ФНС разъясняет: даже если недвижимость начинает использоваться исключительно для осуществления деятельности, которая не облагается НДС, все равно налог нужно восстанавливать в особом порядке в течение 10 лет. В письме не указано, как в этом случае входной налог принимается к вычету. Но поскольку в документе описывается процесс восстановления НДС, получается, что правомерность вычета налога в этой ситуации под сомнение не ставится.

Позже вышло разъяснение Минфина (письмо от 01.12.2016 № 03-07-11/71110) о том, что даже если построенный объект недвижимости начинает использоваться в операциях, которые облагаются ЕНВД, то НДС также нужно восстанавливать в особом порядке в соответствии со статьей 171.1 НК РФ. Выводы, которые следуют из этого письма, таковы: суммы НДС, предъявленные собственнику в составе стоимости приобретенной недвижимости по договору купли-продажи, можно принимать к вычету в полном объеме, даже если имущество предназначено для осуществления операций, облагаемых как НДС, так и ЕНВД. Когда такое имущество будет введено в эксплуатацию, то в соответствии с пунктами 4 и 5 статьи 171.1 НК РФ, принятый к вычету НДС должен быть восстановлен и уплачен в бюджет не единовременно, а в течение 10 лет.

Тот же самый вывод, но в отношении сумм НДС, предъявленных подрядчиками в капитальном строительстве, содержится в письме Минфина от 30.03.2017 № 03-07-10/18453. Таким образом, этот НДС также принимается к вычету в полном объеме вне зависимости от того, будет ли это имущество участвовать в осуществлении только облагаемой НДС деятельности, или же оно будет использоваться одновременно и для облагаемых, и для необлагаемых операций.

Десятилетний период восстановления НДС в этом случае отсчитывается с года, в котором у такого имущества наступает срок начисления амортизации в соответствии с пунктом 4 статьи 259 НК РФ.

Выводы

На протяжении последних 9 лет Минфин и налоговая служба последовательно выражают одну и ту же позицию по поводу вычета и восстановления НДС при покупке и строительстве объектов основных средств, относящихся к недвижимому имуществу. Тем не менее это лишь мнение указанных органов, а не обязательная для исполнения налогоплательщиками норма права. И с этим мнением вполне могут не соглашаться арбитражные суды. К слову, иногда так и происходит — по рассматриваемому вопросу арбитры порой выносят решения, противоречащие позиции Минфина и ФНС.