

В очередной раз решающее слово в вопросах исчисления НДС по строительно-монтажным работам было произнесено в ВАС.

Налогообложение строительно-монтажных работ для собственного потребления налогом на добавленную стоимость зачастую вызывает массу вопросов. И прежде всего, это обусловлено тем, что законодатели не потрудились четко, исключив возможность двояких толкований, прописать основные определения и понятия, а также задать критерии отнесения СМР к работам, осуществляемым для собственного потребления.

В какой момент возникает база по НДС и возникает ли она вообще в следующих ситуациях:

1. Компания выполняет СМР своими силами, без привлечения подрядчиков и для собственного потребления.
2. Компания с целью выполнения СМР для собственного потребления привлекает подрядчика.
3. Компания выполняет СМР за счет собственных ресурсов, но построенный объект предполагается продать, а не использовать в хозяйственной деятельности фирмы.

В первой из рассматриваемых ситуаций все более-менее очевидно. Налоговая база определяется на последнее число налогового периода в размере всех фактических затрат на осуществление СМР. Для получения величины НДС налоговая база умножается на 0,18. Налоговый кодекс предоставляет компании возможность уменьшить полученную сумму налога на "входной" НДС по закупкам для ведения СМР.

Порядок расчета НДС во втором случае прояснился только после выхода Постановления ВАС №15182/06 от 06.03.2007. ВАС напомнил, что в свое время Минфин в отсутствие в Налоговом кодексе расшифровки понятия "СМР для собственного потребления" советовал вооружиться определением Госкомстата.

В нормативных документах Комитета по статистике под СМР, выполняемыми хозяйственным способом, подразумеваются работы, которые производятся для нужд самой компании и осуществляются за счет её собственных ресурсов, том числе и посредством привлечения к строительным работам сотрудников, занятых в основной деятельности.

Если для выполнения СМР компания нанимает подрядную организацию, стоимость подрядных работ в базу по НДС не включается (аналогичная позиция приводится в Письме Минфина N03-07-10/19 от 23.08.2007). При этом компания может воспользоваться правом на вычет НДС по СМР, осуществленным подрядным способом.

А вот как следует работать с налогом в той ситуации, когда организация построила объект на продажу, но строительство произвела без привлечения подрядчиков? Для квалифицированного ответа на приведенный вопрос снова понадобилось Постановление ВАС №3309/10 от 23.11.2010.

Сотрудники налоговой провели выездную проверку ОАО за период 2005, 2006 и 2007 годов, в ходе которой выяснилось, что общество на протяжении 2002-2006 годов строило жилой дом на 20 квартир. Строительство осуществлялось собственными силами ОАО, без участия подрядчиков, отсутствовал внешний заказчик строительства, строительные работы велись за счет средств общества, без привлечения сторонних инвесторов, право собственности на квартиры в готовом доме принадлежало ОАО.

Перечисленные факты были интерпретированы налоговыми инспекторами и судами нижестоящих инстанций как осуществление СМР для собственного потребления. Довод компании о том, что дом строился с целью последующей продажи квартир, не возымел силы. Также не помогло и предъявление ОАО предварительных договоров купли-продажи квартир и решения совета директоров, в котором ясно была обозначена цель строительства дома.

Налоговики сделали вывод о занижении базы по НДС, что вылилось в дорасчет налога и начисление штрафов и пеней. Суды поддержали позицию налоговой инспекции: с точки зрения судей, цель строительства не имеет правового значения, раз компания строила дом своими силами, значит речь идет о СМР для собственного потребления.

Своеобразная логика интерпретации положений Налогового кодекса не встретила поддержки в высшей арбитражной инстанции. ВАС справедливо указал на некорректное прочтение словосочетания "для собственного потребления". Под СМР для собственного потребления понимаются работы, которые ведут к созданию объектов, предназначенных для использования в собственной деятельности компании, а не с целью продажи. Жилой дом был построен для последующей реализации находящихся в нем квартир. А объект налогообложения построенного объекта появляется в момент продажи, не раньше.

Все что требуется в аналогичной ситуации от компании - с бумагами на руках доказать цель строительства.