

УДК 347.513
ББК 67.53

Вопрос учета НДС при определении величины убытков оценщиками и судебными экспертами

Карцев П.В., канд. экон. наук, MRICS,
Генеральный директор **Valrus Ltd.**

Аннотация: Размер убытков может определяться как без учета НДС, так и с ним. При возможности получения вычета из бюджета налог не должен включаться в размер убытков. Стоимость имущества, затраты на замещение и восстановительный ремонт должны рассчитываться без включения в их величину налога. При проведении судебных оценочных экспертиз следует учитывать судебную практику и разъяснения судов высших инстанций. Рекомендуется включать в выводы заключений экспертов однозначное указание на указывать на порядок определения размера ущерба в части учета НДС, а также применимую ставку налога.

Ключевые слова: убытки, ущерб, стоимость, НДС, налог, эксперт, судебная экспертиза

The issue of VAT in calculating losses by valuers and expert witnesses

Pavel Kartsev, PhD, MRICS,
Founder and Managing Partner of **Valrus Ltd.**

Abstract: The amount of losses and damages can be determined both excluding and inclusive VAT. When an injured person has right to deduct, the tax should not be included in the amount of losses. The value of the property, replacement costs and renewal should be calculated without including the tax in their amount. When conducting forensic assessments, one should take into account the judicial practice and explanations of the high courts. It's recommended to add the expert report's conclusions with clearly indication the procedure for determining the amount of losses (damage) in terms of VAT and applicable tax rate.

Keywords: loss, damage, value, VAT, tax, forensic, expert, expertise

Вопрос определения величины убытков, а в их составе величины ущерба, является одним из наиболее распространенных при проведении судебных экспертиз. Подобные вопросы суды ставят на разрешение специалистам, прежде всего имеющим специальные познания в области оценочной деятельности, т.е. определении рыночной и иных видов стоимостей.

В национальной системе квалификаций, профессий и должностей такого рода задачи выполняют оценщики. Регулирование оценочной деятельности осуществляется посредством специального федерального закона от 29.07.1998г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», которым в том числе определяется и базовое в оценке понятие, понятие рыночной стоимости (ст.3 закона), а методологические аспекты оценочной деятельности регулируются федеральными стандартами оценки, а также иным нормативными документами уполномоченного органа.

Закон об оценочной деятельности определяет рыночную стоимость как наиболее вероятную цену. Поскольку согласно гражданскому законодательству цена определяется сторонами договора и может как включать в себя НДС, так и не включать его (ст. 424 и ст. 485 ГК РФ), а законодательство об оценочной деятельности и федеральные стандарты оценки также не содержат каких-либо пояснений относительно учета НДС при определении рыночной стоимости, в правоприменительной практике достаточно часто встречаются споры относительно данного вопроса.

Как сказано выше, определение величины убытков является одной из наиболее часто встречающихся задач в практике судебной оценочной экспертизы. Под ущербом (или реальным ущербом) понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (ст. 15 ГК РФ). В случае утраты материальных ценностей или их повреждением восстановление нарушенного права определяется путем

компенсации стоимости утраченного имущества или затрат на восстановление (пп.11-14 Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 г. №25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»). Понятие убытки включает в себя ущерб, но кроме того включает и упущенную выгоду - неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено. Таким образом типичными вопросами, которые суды ставят на разрешение экспертом в таких делах, являются вопросы о величине рыночной стоимости имущества, рыночной величине затрат на восстановительный ремонт, величине упущенной выгоды.

Так же, как и в отношении цены, действующее законодательство допускает понимание и определение суммы убытков как с учетом НДС, так и без включения НДС в расчет этой суммы. Соответственно, с одной стороны допустимо учитывать суммы налога в стоимости утраченного имущества при определении размера ущерба. Однако согласно выводам постановления Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 2852/13 по делу № А56-4550/2012 убытки в виде расходов, включающих НДС, могут быть возмещены потерпевшему, только если последний докажет, что налог вместе с иными составляющими является его некомпенсируемыми потерями. Наличие права на вычет сумм НДС, установленного ст. 171 НК РФ, исключает уменьшение имущественной сферы лица, которому был причинен ущерб (имущественное положение не уменьшится на сумму НДС), и, соответственно, в данном случае исключает применение ст. 15 ГК РФ, поскольку по общему правилу компенсации убытков законодатель исключает как неполное возмещение понесенных убытков, так и обогащение потерпевшего за счет причинителя вреда. В частности, не могут быть включены в состав убытков расходы, хотя и понесенные потерпевшим в результате правонарушения, но компенсируемые ему в полном объеме за счет иных источников. В противном случае создавались бы основания для неоднократного получения потерпевшим одних и тех же сумм возмещения и, соответственно, извлечения

им имущественной выгоды, что противоречит целям института возмещения вреда.

Рассмотрим данный тезис на примере ущерба имуществу, нанесенному в результате пожара, и взыскания данного ущерба с лица, виновного в нём.

С точки зрения потерпевшего, при предъявлении требования о компенсации ущерба, лучше предъявить претензию на всю сумму вместе с НДС. Если ответчиком (виновником) не будет отдельно поставлен вопрос о правомерности включения НДС в расчет ущерба, то ему придется возмещать убытки полностью. С другой стороны, если виновник такой вопрос поставит и не возместит НДС в составе предъявляемой суммы ущерба (стоимости, цен, расходов), то потерь не будет, поскольку в последствие налог можно вернуть из бюджета.

Виновнику же важно указать суду на неправомерность включения НДС в состав ущерба в случае, если пострадавшая сторона приняла (могла принять) НДС по сгоревшему имуществу к вычету. Точно также при восстановлении нарушенного права путем восстановления или приобретения аналогичного имущества, НДС, который будет уплачен продавцам, компенсируется из бюджета, поэтому не может считаться затратами и включаться в убытки потерпевшей стороны. Возмещение суммы НДС лицом, причинившим ущерб, и получение вычета налога из бюджета, приводит к неосновательному обогащению "потерпевшего" посредством получения налога дважды - из бюджета в виде налогового вычета и от своего контрагента в виде суммы возмещения ущерба.

Следует учитывать, что бремя доказывания наличия убытков и их состава возлагается на потерпевшего (постановления Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 2852/13, от 17.07.2012 № 2683/12, от 24.04.2012 № 16327/11, от 29.08.2000 № 8926/99). Таким образом, при наличии позиции ответчика (виновника) о необоснованности расчета убытков с учетом НДС, бремя

доказывания должно перейти на истца (потерпевшего), т.е. уже он должен будет доказать, что по утраченным материальным ценностям имущественное положение не может быть восстановлено кроме как вместе с некомпенсируемым из бюджета НДС.

Такая ситуация в практике может быть, если пострадавшее лицо применяет специальные налоговые режимы, либо применяет общий режим, но расходы на устранение недостатков связаны с необлагаемыми НДС операциями (Постановление ФАС Уральского округа от 21.07.2009 № Ф09-5054/09-С4).

В случае, если истец (потерпевший) применяет общий режим налогообложения, целесообразно также рассмотреть, какие налоговые обязательства будут у данной стороны после компенсации убытков, будут ли у нее потери, связанные с данным налогом.

Сумма, получаемая в качестве возмещения убытков, не подлежит обложению НДС, поскольку не связана с реализацией товаров (работ, услуг). Такая точка зрения представлена в письме Минфина России от 28.07.2010 № 03-07-11/315, в котором разъясняется, что увеличение налоговой базы на суммы, не связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), Налоговым кодексом РФ не предусмотрено (также письма Минфина России от 26.10.2011 № 03-07-11/289, от 13.10.2010 № 03-07-11/406). Практика арбитражных судов тоже склоняется к тому, что сумма возмещения убытков (ущерба), полученная организацией, не облагается НДС (постановление ФАС Московского округа от 22.08.2011 № Ф05-7956/11, ФАС Уральского округа от 25.05.2009 № Ф09-3324/09-СЗ, ФАС Поволжского округа от 05.02.2009 № А55-6696/2008, ФАС Волго-Вятского округа от 26.02.2008 № А82-40/2007-1).

Восстановлению, принятый к зачету НДС по утраченным материальным ценностям, также не подлежит. Закрытый перечень ситуаций, при

наступлении которых суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету, подлежат восстановлению, установлен п. 3 ст. 170 НК РФ. Списание товарно-материальных ценностей в связи с их утратой, порчей, недостачей, браком к числу случаев, перечисленных в п. 3 ст. 170 НК РФ, не относится. В письме ФНС России от 21.05.2015 № ГД-4-3/8627 указывается, что суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету, при выбытии имущества в результате пожара восстановлению не подлежат, так как этот случай в п. 3 ст. 170 НК РФ не поименован. Налоговый орган руководствуется решением ВАС РФ от 23.10.2006 № 10652/06, а также письмом Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571.

Аналогичная практика по компенсации убытков имеется и по статье 524 ГК РФ, т.е. в связи с нарушением стороной условий договора поставки. В случае, если виновная сторона обращает внимание суда на некорректность расчета убытков на основании цен с учетом НДС, суды высших инстанций выносят решения, указывая на недопустимость включения НДС в размер величины убытков, поскольку покупатель принимает его в зачет, а продавец – уплачивает в бюджет (Определение ВС РФ от 01.11.2018 № 305-ЭС18-10125 по делу А40-52603/2017).

Исходя из вышеизложенного, по мнению автора, при выполнении определений арбитражных судов, которые не содержат указаний на необходимость определения величины ущерба без учета НДС или включения НДС в его размер, судебным экспертам следует определять стоимость имущества или затрат на восстановление без учета НДС. В заключительной части в порядке инициативы эксперту целесообразно в дополнение к основному выводу целесообразно сделать оговорку относительно невключения сумм НДС в результат исследования, привести величину ставки НДС на дату определения стоимости (ущерба) и указать величину ущерба с учетом НДС. В таком случае при применении результатов подобного

исследования исходя из обстоятельств конкретного дела суд сможет воспользоваться как величиной без учета налога, так и с его учетом.

При проведении экспертиз в судах общей юрисдикции, когда пострадавшей стороной является физическое лицо, не осуществляющее предпринимательскую деятельность, расчет величины ущерба, а соответственно стоимости имущества и затрат необходимо производить исходя из розничных цен с учетом НДС. Отдельное указание на включение НДС в величину ущерба, указание на ставку НДС и величину без учета НДС не требуется.

Список литературы:

1. Андреева И., Герасимова Н. НДС и возмещение ущерба // Актуальная бухгалтерия. 2011. №11. – [Электронный ресурс]: <https://www.klerk.ru/buh/articles/252846/> (дата обращения: 07.05.2021)

2. Мацепуро Н.А. Получено возмещение убытков: учет и вычет НДС. // Главная книга. 2012. №5. – [Электронный ресурс]: https://glavkniga.ru/elver/2012/5/523-polucheno_vozmeschenie_ubitkov_uchet_vichet.html (дата обращения: 07.05.2021)

3. Взыскиваем убытки: с НДС или без НДС? // Российский налоговый портал (taxpravo.ru). – 06.08.2013. – [Электронный ресурс]: <http://www.arbitr.ru/arxiv/press-centr/smi/89419.html> (дата обращения: 07.05.2021)

4. Возмещение убытков, включающих НДС // Анализ постановления президиума ВАС. // Портал Закон.Ру (zakon.ru) – 21.11.2013. – [Электронный ресурс]: https://zakon.ru/blog/2013/11/21/vozmeshhenie_ubytkov_vklyuchayushhix_nds_analiz_postanovleniya_prezidiuma_vas (дата обращения: 07.05.2021)

5. Молчанов В. Облагается ли НДС сумма компенсации ущерба? // Портал Audit-ti.ru. – 20.10.2016. – [Электронный ресурс]: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a34/885812.html> (дата обращения: 07.05.2021)

6. Калиниченко Д. Правила определения размера имущественного ущерба при квалификации кражи и при подаче гражданского иска. // Новый юридический вестник. 2018. №5. - [Электронный ресурс]: <https://www.kiaplaw.ru/press-centr/public/5025.html> (дата обращения: 07.05.2021)

Карцев Павел Валерьевич, e-mail: paul.kartsev@gmail.com

08 мая 2021г.