

**Вопрос:** Организация (ООО) передает участнику имущество при его выходе из этого ООО. Действительная стоимость доли участника в уставном капитале общества больше номинальной стоимости доли, оплаченной денежными средствами. На основании пп. 5 п. 3 ст. 39 и пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ НДС облагается только сумма превышения действительной стоимости доли над ее номинальной стоимостью. Налог исчисляется по ставке 18%.

Правильно ли, что сумма указанного превышения не включает в себя сумму НДС? Просим пояснить на примере: действительная стоимость доли на момент выплаты - 118 000 руб., в ее оплату переданы товары, обычная цена реализации которых составляет 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.), номинальная стоимость доли - 50 000 руб. Сумма исчисленного НДС в данном случае равна:

а)  $(118\ 000\ \text{руб.} - 50\ 000\ \text{руб.}) \times 18\% = 12\ 240\ \text{руб.};$

б)  $(118\ 000\ \text{руб.} - 50\ 000\ \text{руб.}) / 118 \times 18 = 10\ 373\ \text{руб.};$

в)  $(100\ 000\ \text{руб.} - 50\ 000\ \text{руб.}) \times 18\% = 9\ 000\ \text{руб.}$

Какой из приведенных вариантов расчета является правильным?

**Ответ:** Правильным является вариант расчета "в", так как передача участнику имущества в части, превышающей размер первоначального взноса, является безвозмездной передачей имущества и по правилам п. 2 ст. 154 и п. 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ облагается по ставке 18%. Расчетный метод не применяется. Для определения налоговой базы по НДС в данном случае учитывается рыночная стоимость передаваемого имущества без включения НДС.

**Обоснование:** В соответствии с пп. 5 п. 3 ст. 39 и пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества не признается реализацией.

В случае передачи обществом участнику, выбывающему из состава этого общества, имущества по стоимости, превышающей стоимость первоначального взноса, указанное превышение признается реализацией и подлежит обложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке (Письмо УМНС России по г. Москве от 10.02.2004 N 24-11/08018).

Имущество, передаваемое участнику общества в случае его выхода, в части, превышающей размер первоначального взноса, приобретает им на безвозмездной основе. Указанное превышение является реализацией по смыслу п. 1 ст. 39 НК РФ.

Налоговая база при безвозмездной передаче определяется в соответствии с положениями п. 2 ст. 154 НК РФ, то есть исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, без включения в них налога.

Таким образом, можно заключить, что для определения налоговой базы необходимо учитывать рыночную стоимость имущества, передаваемого участнику при выходе его из общества. Минфин России в Письме от 15.11.2005 N 03-03-04/1/355 рекомендовал стоимость имущества, выдаваемого в натуре при выходе участника из состава общества, подтверждать заключением независимого оценщика.

В приведенном примере действительная стоимость доли совпадает с рыночной стоимостью передаваемого имущества, однако следует обратить внимание на то, что для расчета суммы НДС используется именно рыночная стоимость имущества.

Налогообложение производится по налоговой ставке 18% (п. 3 ст. 164 НК РФ).

Минфин России в Письме от 14.05.2012 N 03-07-11/144 также указал, что сумма указанного превышения облагается налогом на добавленную стоимость по ставке в размере 18% (аналогичная позиция содержится в Письме Минфина России от 17.04.2012 N 03-07-11/112).

Кроме того, п. 4 ст. 164 НК РФ не содержит оснований для применения расчетного метода в случае передачи имущества при выходе участника из общества.

Следует отметить, что в арбитражной практике отсутствует единообразие по вопросу необходимости включения НДС в рыночную стоимость передаваемого имущества для определения действительной стоимости доли вышедшего участника. На это указал ВАС РФ в Определении от 29.05.2013 N ВАС-3744/13, приводя доводы, обосновывающие необходимость включения НДС в рыночную стоимость, а также аргументы в пользу отсутствия такой необходимости.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 14.03.2006 N 13257/05 указал, что в расчете величины чистых активов общества участвуют внеоборотные активы, отражаемые в разд. I бухгалтерского баланса, и оборотные активы, отражаемые в разд. II бухгалтерского баланса. Поскольку суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям отражаются в разд. II бухгалтерского баланса и не отнесены к числу исключений, предусмотренных Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ (утв. Приказом Минфина России N 10н, ФКЦБ России N 03-6/пз от 29.01.2003), эти суммы должны учитываться при расчете стоимости чистых активов общества. Тем не менее это относится к определению действительной стоимости. Что касается определения налоговой базы по НДС, руководствуясь п. 2 ст. 154 НК РФ, налоговая база определяется исходя из рыночной стоимости без включения сумм налога.

Указанная позиция представляется логичной, поскольку в противном случае возникает двойное обложение НДС, при котором сумма НДС рассчитывается исходя из стоимости с включенным ранее НДС.

Таким образом, правильным видится следующий расчет:

$(100\ 000\ \text{руб.} - 50\ 000\ \text{руб.}) \times 18\% = 9000\ \text{руб.}$

Следует отметить, что если действительная стоимость доли выплачивается участнику денежными средствами, то в случае превышения действительной стоимости над номинальной объект налогообложения по НДС не возникает (пп. 5 п. 3 ст. 39, пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ). Такую позицию изложил Минфин России в Письме от 03.09.2005 N 03-04-11/223.

Также следует обратить внимание на то, что обществу необходимо восстановить сумму налога исходя из стоимости имущества, соответствующей первоначальному взносу участника (согласно пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ), так как передача имущества участнику в пределах первоначального взноса не является операцией, облагаемой НДС.

А.С.Помаскина  
Группа компаний "КСК групп"

14.11.2013

---