

УДК 336.22

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ПОДРЯДНОМ СПОСОБЕ СТРОИТЕЛЬСТВА

Гончарова А.О.¹

студент 3 курса финансово-экономического факультета

Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Россия, г. Москва

Аннотация

В статье рассмотрены особенности налогообложения при подрядном способе строительства. Строительство как ключевая фондообразующая отрасль определяет темп развития экономики страны, обеспечивает около 6% ВВП государства, что соответствует уровню в развитых странах. Именно поэтому вопрос налогообложения строительных организаций является крайне актуальным.

Ключевые слова: подрядное строительство, застройщик, подрядчик, инвестор, налог на добавленную стоимость.

THE SPECIFICS OF TAXATION IN THE CONTRACTING METHOD OF CONSTRUCTION

Goncharova A.O.

3rd year student of faculty of Finance and Economics

Financial University under the Government of the Russian Federation

Moscow, Russia

¹ *Научный руководитель: Каширина Марина Валентиновна, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации*

Annotation

The article discusses the features of taxation in the case of contract construction. Construction, as the key fund-making industry, determines the pace of economic development in the country: it provides about 6% of state's GDP, which corresponds to the level in developed countries. That is why the issue of taxation of construction organizations is extremely relevant now.

Keywords: contract construction, builder, contractor, investor, VAT.

Россия сегодня является одним из ведущих государств мира с мощным экономическим и оборонным потенциалом. В ежегодном послании Федеральному Собранию в 2018 году Президент России подчеркнул, что масштабная программа пространственного развития России – это одна из главных задач, базируемая в том числе на внедрении передовых технологий и материалов в строительстве.

К строительной отрасли относятся предприятия и организации, осуществляющие строительные, монтажные, буровые, ремонтные, проектные и изыскательские работы. Строительную сферу отличают определенные особенности в расчетах и уплате налогов, поскольку в ней тесно переплетены множество функций: и выполнение, оказание работ, услуг, и сотрудничество множества организаций на всех этапах строительства. Данная отрасль характеризуется наличием проблем, которые связаны с налогообложением.

Вопросы налогообложения при строительстве особенно актуальны в наши дни. Так, организации, занимающиеся строительной деятельностью, руководствуются при налогообложении действующим налоговым законодательством, и как самостоятельная отрасль экономики строительство имеет специфику ведения налогового учета, которая зависит от выбранного руководством организации способа строительства.

Наиболее распространенным и эффективным способом ведения работ является подрядный. В этом случае работы осуществляют строительные организации, которые имеют квалификационный персонал и собственную материально-техническую базу, что и создает условия для широкой индустриализации строительства, повышения уровня производительности, улучшения качества работы и сокращение сроков возведения объектов. При подрядном способе происходит передача права собственности на результаты выполненных работ на возмездной основе.

На строительную отрасль распространяется общее налоговое законодательство, действующее на территории России. Специфика налогового учета в строительстве заключается в многофункциональности участников строительства: одна и та же организация может быть и инвестором, и заказчиком, и подрядчиком.

Федеральным законом от 25.02.1999 N39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации (Закон № 39-ФЗ), осуществляемой в форме капитальных вложений" не запрещает участникам инвестиционной деятельности совмещать несколько функций. В зависимости от того, какие функции совмещает участник деятельности и какие цели он преследует, будет определяться и порядок налогообложения.

В большинстве случаев отношения между застройщиком и инвесторами регулируются инвестиционным договором. Однако в Гражданском Кодексе такой договор не предусмотрен. Он заменяется сочетанием нескольких типов соглашений [2]. Один из типов соглашения – это договор участия в долевом строительстве. Для строительства застройщик привлекает целевые средства, а в дальнейшем передаёт построенный объект участникам договора [3].

Строительные организации при общем режиме налогообложения должны выплачивать федеральные налоги: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организации; региональные налоги: налог на имущество

организации, транспортный налог, если организация имеет автотранспорт, и местные налоги: земельный налог, а также страховые взносы. Кроме того, в качестве налоговых агентов - налог на доходы физических лиц. Некоторые строительные организации могут применять упрощенную систему налогообложения, которая предусматривает освобождение от уплаты ряда налогов, но ведет к определенным особенностям взаимодействия с такими организациями.

Налоговый учет ведется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога [6].

Первичные учётные документы являются подтверждением данных налогового учета. Существует множество типовых форм первичной документации, но в строительной сфере используются в основном формы КС-2 (акт о приемке выполнения работ), КС-3 (справка о стоимости выполненных работ и затрат), КС-6а (журнал выполненных работ), КС-8 (акт о сдаче в эксплуатацию временного сооружения), КС-9 (акт о разработке временных сооружений), КС-17 (акт о приостановлении строительства) и КС-18 (акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству).

Одним из основных налогов, уплачиваемых строительными компаниями, является НДС – косвенный налог, содержащиеся в части стоимости товара, работы или услуги, и взимается в пользу государства.

Необходимо остановиться на некоторой специфике налогообложения у разных участников строительства. Так, инвестиционные взносы на строительство НДС не облагаются согласно НК РФ.

В случае, когда инвестор-застройщик создает объект основных средств, привлекая подрядные организации, начислять НДС будут подрядчики, а не инвестор-застройщик, который заинтересован только в возможности использовать право на вычет сумм налога, предъявленных подрядными организациями. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства/ликвидации ОС, сборке/разборке, монтаже/демонтаже ОС, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства [6].

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, подлежат вычетам в случае покупки этих товаров для операций, облагаемых НДС, после принятия их на учет и при наличии счетов-фактур, выставленных продавцами. Принятие к вычету НДС на основании одного счета-фактуры частями в разных налоговых периодах в течение трех лет после принятия на учет товаров, нормам действующего Кодекса не противоречит. Но проблемы с вычетом НДС возникают, так как НК РФ не дает точного ответа, когда работы считаются принятыми на учет.

Для того, чтобы более подробно рассмотреть выбранную тему статьи под инвесторами будем понимать лишь коммерческие организации, осуществляющие капвложения за счет собственных и заемных средств, а к числу застройщиков будем относить компании, имеющие в собственности или на праве аренды земельный участок, на котором осуществляется строительство. Инвестор-застройщик – коммерческая фирма, располагающая земельным участком и денежными средствами (включая заемные).

Законодательство не содержит понятия "инвестор-застройщик", но позволяет субъектам инвестиционной деятельности совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором или государственным контрактом, заключаемыми между ними [7]. Инвестор-застройщик может самостоятельно заключать договоры с исполнителями и контролировать весь процесс строительства либо может передать эти функции техническому заказчику. Будем исходить из того, что инвестор-застройщик самостоятельно организует строительство.

Целью любой предпринимательской деятельности является извлечение прибыли. Как этой цели достигает инвестор-застройщик? Так, готовый объект может быть предназначен для использования в деятельности самого инвестора-застройщика или объект можно продать. Также существует понятие «инвестиционная недвижимость», которая приносит доход в виде арендной платы или прироста своей стоимости.

В свою очередь, учет и налогообложение определяются целым рядом конкретных обстоятельств. Например, инвестор-застройщик строит здание для себя на собственные деньги, соинвесторы не привлекались. Корреспонденция счетов без учета НДС следующая: перечисление аванса подрядчикам и исполнителям (Д60-2 К51); принятие к учету выполненные работы Д08-3 К60-1; учет затрат, непосредственно связанных со строительством объекта Д08-3 К23(25,26), 60; отражение зачет авансовых платежей Д60-1 К60-2; погашение задолженности перед подрядчиками и исполнителями Д60-1 К51; принятие объекта в состав ОС Д01(03) К08.

Если инвестор-застройщик использует для финансирования строительства заемные денежные средства, корреспонденции счетов дополняется: получение денежных средств по договору о предоставлении кредита/займа Д51 К66(67); начисление процентов за пользование заемными

денежными средствами Д08(91-2) К66(67); погашение задолженности по долговым обязательствам и процентам Д66(67) К(51).

Фирмы могут предоставлять денежные средства инвестору-застройщику в обмен на часть площадей в построенном объекте. Тогда фирма будет выступать соинвестором строительства, которые лишь передает деньги и получает возможность контролировать их использование на цели, связанные со строительством, но не заключает договоры с подрядными организациями, не выдает им задания и не участвует в приемке работ, а также не ведет учет затрат на строительство. Соинвесторов может быть несколько. Привлечение соинвесторов не препятствует застройщику-инвестору использовать заемные денежные средства.

Соинвестор предоставляет денежные средства на цели, связанные со строительством объекта. На практике для отражения поступления этих денежных средств применяют счет 76. Но, учитывая, что инвестор-застройщик оказывает соинвестору услуги, правильнее использовать счет 62. Но использование данного счета не должно приводить к автоматическому начислению «авансового» НДС.

Осуществляя строительство объекта не только для себя, но и в интересах соинвестора, застройщик-инвестор вправе рассчитывать на соответствующее вознаграждение. Если сумма вознаграждения предусмотрена договором, оно формирует выручку застройщика-инвестора. В ином случае возникают прочие доходы. По своей сути полученная экономия представляет собой дополнительное вознаграждение за оказанные услуги. Тот факт, что точный размер экономии становится известен лишь после завершения строительства, не означает, что доходы от оказания услуг следует классифицировать не в качестве выручки, а как прочие доходы. В связи с этим, логично считать, что сумма экономии, не подлежащая возврату соинвестору, это часть выручки от реализации.

Считая верной позицию о том, что в случае привлечения соинвесторов инвестор-застройщик должен определять доходы и расходы способом "по мере готовности", разберемся с порядком его расчетов по НДС.

Проанализируем случай, когда инвестор-застройщик создает объект ОС силами сторонних подрядных организаций. Тогда начислять НДС будут подрядчики (со стоимости выполненных и переданных инвестору-застройщику работ). Самого инвестора-застройщика будет интересовать возможность использования права на вычет сумм налога, предъявленных подрядными организациями.

Договор строительного подряда может быть заключен на строительство в целом или на выполнение отдельных строительных работ. Причем, в соответствии с ГК РФ возможен вариант поэтапной передачи результата выполненных работ. Минфин России считает, что если в договоре не предусмотрена поэтапная сдача, то подрядчик не должен выставлять счет-фактуру и начислять НДС. На практике бывает по-другому.

Согласно НК РФ, вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства [6]. Указанные вычеты производятся на основании счетов-фактур после принятия на учет выполненных работ и при наличии соответствующих первичных документов. Причем финансовое ведомство неоднократно сообщало (письма от 05.12.2016 N03-07-10/71892, от 16.06.2016 N03-07-10/34875), что суммы налога, предъявленные подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, принимаются налогоплательщиком к вычету в течение трех лет после принятия на учет работ по капитальному строительству независимо от момента ввода объекта строительства в эксплуатацию. Принятие к вычету указанных сумм НДС на основании одного счета-фактуры частями в разных

налоговых периодах в течение трех лет после принятия на учет этих работ нормам гл.21 НК РФ не противоречит.

Но считать решенной проблему с применением вычетов нельзя. НК РФ не определяет момент, когда работы считаются принятыми на учет. В строительстве широко распространена практика ежемесячного оформления справок о стоимости выполненных работ и актов сдачи-приема. На основании этих документов определяются размеры финансирования подрядной организации. Но составляемые ежемесячно акты и счета-фактуры не позволяют применить вычет.

Президиум ВАС РФ в письме от 24.01.2000 N51 "Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда" указал, что подписание промежуточных актов приемки работ не означает перехода к заказчику риска гибели объекта; такие риски переходят в случае приемки результата работ в целом по договору или этапа работ; при отсутствии в договоре этапов работ риск случайной гибели или случайного повреждения объекта строительства до приемки этого объекта заказчиком несет подрядчик [8].

Отсутствие перехода рисков свидетельствует об отсутствии реализации. Соответственно, у подрядчика нет оснований начислять НДС и выставлять счет-фактуру, а у заказчика работ не возникает права на вычет. Поэтому вопрос, является ли ежемесячное предъявление к приемке выполненных работ по договору подряда с подписанием сторонами актов по форме КС-2 и справки по форме КС-3, следует разрешать в соответствии с п.18 указанного письма N51: если результаты работ переданы заказчику и, в частности, к заказчику перешел риск гибели объекта, то в соответствии с п.1 ст.39 НК РФ имеет место реализация результата работ.

Сторонники противоположного подхода считают, что условие гл.21 НК о принятии выполненных работ на учет не связано с тем, выделены ли в

договоре этапы строительных работ, происходит ли переход от подрядчика к заказчику рисков случайной гибели или повреждения результатов работ, а также с подтверждением факта окончания или степени завершенности строительных работ. Они утверждают, что выставляемые ежемесячно акты и счета-фактуры дают право на вычет.

Анализ судебной практики показывает, что арбитры чаще высказываются в пользу второй точки зрения: ежемесячно выставляемые акты дают право на вычет по мере выполнения работ в период получения счетов-фактур, а не после завершения строительства и зачисления объекта в состав ОС.

Таким образом, на данный момент нет оснований считать решенным вопрос об обязанности подрядчика начислять "отгрузочный" НДС на основании ежемесячно оформляемых актов и, соответственно, правомерности применения застройщиком-инвестором налогового вычета. В договоре подряда необходимо указать, в какой момент работа признается принятой застройщиком-инвестором.

Приведенный пример показывает, что в вопросах налогообложения в строительной отрасли существует множество законодательно четко и ясно не определенных положений, которые руководителю строительной организации необходимо учитывать в своей деятельности. Игнорирование требований налогового законодательства может привести к большим потерям и снижению коммерческой прибыли.

Повышение эффективности развития строительного производства – одно из основных направлений развития экономики нашей страны, так как строительство является базовой отраслью. Министерством строительства и жилищно-коммунального хозяйства РФ разработана стратегия инновационного развития строительной отрасли Российской Федерации до 2030 года, согласно которой для решение поставленной задачи необходимо

усиление глобальной конкуренции, возрастание роли человеческого капитала как основного фактора экономического развития и внедрение инновационных технологий. Для этого необходима активная деятельность коммерчески успешных строительных компаний в данной сфере экономики с одинаковыми условиями развития, в том числе налогообложения. В статье показано, что в сфере налогообложения строительства существует множество нормативно четко не определенных вопросов. Для преодоления этих проблем необходима совместная работа не только законодателей, но и владельцев и руководителей строительных компаний, которым следует обратить внимание на подготовку высококвалифицированных кадров в области строительстве, налогообложения, юриспруденции и бухгалтерского учета, а также судебного корпуса по упорядочиванию нормативной и законодательной базы, регулирующей деятельность и налогообложение строительной отрасли.

Библиографический список:

1. Гончаренко Л. И., Вишневская Н. Г. НДС в строительстве: проблемы остаются // Налоговая политика и практика. 2007. № 1. С. 10–14.
2. Каширина М.В., Тихомирова А. В. Проблемы и перспективы развития налогообложения строительного комплекса // Научно-практический журнал "Московский экономический журнал". 2017. №1.
3. Каширина М.В., Утаджиева Э.А. Некоторые особенности налогообложения строительных компаний // Экономика и предпринимательство/ 2017. № 12, ч.3
4. Кошкина Т. Ю. Инвестор-застройщик: расчеты с бюджетом по НДС // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2018. № 4.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.01.2019г.)

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.01.2019г.)
7. Федеральный закон "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" от 25.02.1999 N39-ФЗ.
8. Гражданский кодекс Российской Федерации

Оригинальность 71%