

УДК 336.2

СТРОИТЕЛЬСТВО: ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

КАШИРИНА МАРИНА ВАЛЕНТИНОВНА, канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета
E-mail: askvm@yandex.ru

В статье определены проблемы налогообложения в строительной отрасли. Рассмотрены особенности налогообложения хозяйственных операций застройщиков и подрядчиков. Выявлены спорные вопросы и даны рекомендации по совершенствованию действующего налогового законодательства. Обосновано, что в отсутствие заключенных инвестиционных договоров с третьими лицами застройщику необходимо доказать, намерен ли он использовать строящийся объект в качестве собственного объекта основных средств. Отмечена обязанность застройщика регистрировать счета-фактуры, относящиеся к своей посреднической деятельности. Рекомендовано распределять затраты между посреднической и прочей деятельностью застройщика пропорционально площадям строящихся квартир и нежилых помещений. В целях сближения бухгалтерского и налогового учета сделан вывод о необходимости предусматривать в учетной политике одинаковый способ признания выручки от реализации выполненных работ по долгосрочным договорам подряда.

Ключевые слова: застройщик; подрядчик; долевое строительство; вычет НДС; незавершенное производство; прямые и косвенные расходы.

The Specifics of Taxation in the Construction Field

MARINA V. KASHIRINA, PhD (Economics), associate professor, the Tax and Taxation Chair, the Financial University

The paper outlines the problems of taxation in the construction industry. It examines the specifics of taxation of business transactions between builders and contractors. The author identifies controversial issues and gives recommendations on how to improve the existing tax legislation. It is substantiated that if no investment agreements are signed with a third party, the builder's company must prove whether it intends to use the facility under construction as its fixed asset. The paper points out that the builder must register the invoices relating to its mediation efforts. The builder's costs arising from its intermediary and other activities should be measured proportional to the area of flats or nonresidential premises. It is concluded that for the purposes of convergence of financial and tax accounting, the accounting policy should use the same revenue recognition for works performed under long-term construction contracts.

Keywords: builder; contractor; shared construction; VAT deduction; work in progress; direct and indirect costs.

К субъектам строительной деятельности относятся застройщики, инвесторы, технические заказчики, подрядчики, поставщики и др. Большинство проблемных вопросов возникает при налогообложении хозяйственных операций двух основных участников практически любого строительства — застройщиков и подрядчиков.

Налогообложение операций застройщика

Застройщик — это физическое или юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий и подготовку проектной документации.

Застройщик может вести строительство за счет собственных или привлеченных средств, недостаток которых сдерживает инвестиционную активность в строительной отрасли. В целях стимулирования инвестиций во многих регионах инвесторам

предоставлено право уплачивать налог на прибыль организаций по пониженным ставкам при условии соблюдения определенных условий. Например, в Пермском крае, Ленинградской области введена пониженная ставка, равная 13,5%, независимо от размера и динамики финансово-экономических показателей инвестора [1, с. 117].

Застройщик ведет налоговый учет доходов и расходов, связанных с оказанием услуг инвесторам (дольщикам) в рамках заключенных с ними договоров. Поскольку такие договоры являются, как правило, долгосрочными, доход для целей налогообложения признается в налоговом учете в соответствии с требованиями ст. 271 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) как по долгосрочным договорам, не предусматривающим поэтапное оказание услуг. Это означает, что каждый отчетный период застройщик должен признавать в налоговом учете сумму дохода, рассчитанную экономически обоснованным способом. При этом должны выполняться следующие условия:

- документальное подтверждение расходов;
- признание расходов по производству и реализации продукции (работ и услуг), а также иных расходов, принимаемых при исчислении налоговой базы налога на прибыль организаций [2, с. 129].

По нашему мнению, при выборе в учетной политике способа признания доходов целесообразно применять тот же способ расчета дохода, что и в бухгалтерском учете в отношении долгосрочных договоров.

Необходимо также иметь в виду, что при определении налоговой базы застройщика согласно подпункту 14 п. 1 ст. 251 НК РФ не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. К нему относятся аккумулированные на счетах организации-застройщика средства дольщиков или инвесторов. Раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования, при этом обязателен, так как в противном случае вышеуказанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. При этом какие-либо нормативные документы, регламентирующие порядок такого учета у застройщика, отсутствуют.

Законодательством установлено, что застройщик, получивший целевые средства, обязан представлять отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Минфином России (лист 07 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций или раздел 3 декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения), который подается в налоговый орган по месту учета по окончании налогового периода.

Полученные от инвесторов (дольщиков) денежные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в момент, когда получатель таких средств фактически использовал их не по целевому назначению — нарушил условия их получения. При этом для доходов в виде использованных не по назначению полученных целевых средств датой получения дохода признается дата осуществления расходов.

Многие хозяйственные операции, совершаемые застройщиками, освобождаются от налогообложения НДС. Так, не облагается НДС реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них.

С 1 октября 2010 г. не подлежат обложению НДС услуги застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве

(за исключением услуг при строительстве объектов производственного назначения).

Если застройщик оказывает услуги инвесторам, с которыми договоры заключены не в соответствии с требованиями Федерального закона от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации», выручка от оказания таких услуг облагается НДС на общих основаниях [3, с. 118].

Работы, выполненные застройщиком собственными силами при строительстве объектов, предназначенных для последующей продажи по договорам купли-продажи, нельзя считать работами, выполненными для собственного потребления. Следовательно, такие работы не подлежат обложению НДС. Налогом должна облагаться последующая реализация таких объектов. Но необходимо иметь доказательства того, что объект строится именно для продажи, а не для его использования в деятельности самого застройщика.

При строительстве жилых домов, тем более в рамках долевого строительства, доказать отсутствие у застройщика намерения использовать эти дома для собственного потребления несложно. Но если строится, например, офисное здание, застройщик должен постараться убедить налоговые органы в том, что он не намерен использовать его в качестве собственного объекта основных средств. В отсутствие заключенных инвестиционных договоров с третьими лицами или предварительных договоров купли-продажи (договоров купли-продажи будущей недвижимой вещи) сделать это в процессе строительства будет нелегко. Ведь любые доводы и доказательства в таких случаях — процесс чисто субъективный, равно как и восприятие этих доказательств налоговыми органами. Налоговые инспекторы не склонны доверять, например, внутренним документам организации, таким как бизнес-план, на основании которых можно сделать выводы о намерении организации распорядиться построенными объектами. Поэтому, вероятнее всего, налоговые органы будут выносить решение исходя из ситуации, сложившейся на момент проверки. Если прямые доказательства намерения продать строящийся объект отсутствуют, НДС будет начисляться и приниматься к вычету на объемы работ, выполненных собственными силами.

Трудности в учете и налогообложении возникают у застройщика, если часть строящегося объекта будет подлежать продаже, а другая часть — использоваться им в собственной деятельности. Застройщику

придется в этом случае делить стоимость строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами, на две части исходя из их фактической стоимости. Первая часть будет относиться к доле строительства, которая подлежит продаже, а другая часть — к доле, остающейся по окончании строительства в распоряжении застройщика. Такое распределение можно сделать, например, пропорционально проектной площади, подлежащей продаже, в общей площади строительства. В этом случае обложению НДС подлежит та часть фактических расходов по работам, выполненным собственными силами, которая относится к доле, остающейся в распоряжении застройщика.

В процессе строительства объекта суммы НДС, предъявленные поставщиками и подрядчиками, учитываются застройщиком по дебету счета 19. В зависимости от целей строительства эти суммы налога могут приниматься к вычету при строительстве объекта:

- основных средств у застройщика;
- для целей дальнейшей его продажи.

Суммы НДС также принимаются к вычету при выполнении строительных работ (полностью или частично) силами самого застройщика.

Кроме того, НДС может учитываться за счет средств, полученных от инвесторов (дольщиков).

Норма, приравнивающая застройщиков к посредникам в целях применения порядка ведения журнала учета счетов-фактур, начала действовать с 1 января 2015 г. [4, с. 26].

С этой даты общее правило, обязывающее вести журнал учета счетов-фактур всех плательщиков НДС, отменено. Обязанность ведения журнала останется только у посредников, к которым добавлены лица, осуществляющие деятельность в интересах другого лица на основе договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика. Причем независимо от того, являются они плательщиками НДС или нет. Таким образом, данная группа лиц (собственно посредники, перевозчики-экспедиторы, застройщики) выделена в отдельную категорию. И для нее установлены особые правила, позволяющие налоговикам отследить применение вычетов по счетам-фактурам, выставленным продавцом покупателю не напрямую, а через кого-то.

С 1 января 2015 г. в отношении застройщиков действуют следующие правила ведения журнала учета счетов-фактур:

- в журнале регистрируются счета-фактуры, выставленные налогоплательщиком при выполнении им функций застройщика, а также счета-фактуры,

полученные от поставщиков (подрядчиков) в рамках строительства объекта;

- в журнале не регистрируются счета-фактуры на вознаграждение застройщика.

Кроме того, у застройщиков — неплательщиков НДС или застройщиков, освобожденных от уплаты налога, в случае выставления и получения счетов-фактур с 1 января 2015 г. появилась новая обязанность: им необходимо сдавать в налоговую инспекцию журнал учета счетов-фактур в электронной форме в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Застройщики, являющиеся плательщиками НДС или налоговыми агентами, должны включать в налоговую декларацию по НДС сведения, указанные в журнале [5, с. 25].

При анализе введенных с 2015 г. изменений налогового законодательства возникает ряд вопросов.

В частности, предполагается, что застройщик должен регистрировать счета-фактуры, относящиеся к своей так называемой посреднической деятельности. Но при приобретении товаров (работ, услуг) ему не всегда известно, будут ли эти затраты относиться именно к этой деятельности. Например, на начальном этапе строительства до заключения договоров долевого участия (если договоры не заключены заранее) застройщик делает приобретения в своих интересах. Кроме того, договоры он может заключать вплоть до окончания строительства, и их количество может постоянно меняться. На часть помещений в строящемся здании договоры с дольщиками в ходе строительства могут быть и вовсе не заключены, и объекты строительства после ввода здания в эксплуатацию будут зарегистрированы как собственность застройщика. В этом случае только часть расходов застройщика будет относиться к посреднической деятельности, и их доля будет постоянно варьироваться, например, после заключения новых договоров долевого участия или расторжения прежних.

У налогоплательщика может возникнуть вопрос, каким образом распределять затраты между посреднической и прочей деятельностью застройщика, что брать за базу распределения. По нашему мнению, в этом случае затраты могут быть распределены пропорционально площадям строящихся квартир и нежилых помещений.

Генподрядчик (подрядчик): особенности налогообложения

Генеральный подрядчик является лицом, выполняющим работы по строительству объекта в соответствии

с договором генподряда, заключенным с застройщиком или уполномоченным им техническим заказчиком. Генподрядчик может привлекать субподрядчиков для выполнения работ, предусмотренных договором генподряда, полностью или частично.

Для целей налогового учета все договоры строительного подряда подразделяются на:

- краткосрочные, срок начала и окончания работ по которым приходится на один налоговый период (календарный год);
- долгосрочные, длящиеся более одного налогового периода (начало и окончание работ приходится на разные налоговые периоды), не предусматривающие поэтапную сдачу работ;
- долгосрочные договоры, предусматривающие поэтапную сдачу результатов работ заказчику.

По краткосрочному договору доход признается в том отчетном (налоговом) периоде, в котором заказчику передан результат работ по договору (этапу работ по долгосрочному договору). Величина признаваемого в налоговом учете дохода определяется условиями договора и актами приемки — сдачи работ заказчику.

До момента сдачи работ по договору (этапа работ) заказчику прямые расходы по договору формируют незавершенное производство в соответствии с требованиями ст. 319 НК РФ. При сдаче этапа работ часть прямых расходов, формирующих незавершенное производство, а также часть расходов соответствующего отчетного периода, относящихся к сданному этапу, признаются в налоговом учете в качестве расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошла сдача этапа работ. При сдаче результата работ по договору в целом остаток расходов незавершенного производства, а также сумма расходов за соответствующий отчетный период учитываются при расчете налога на прибыль организаций [6, с. 108].

Сумма косвенных расходов за отчетный (налоговый) период признается в целях налогообложения прибыли независимо от того, произошла в этом периоде сдача результата работ по договору (этапа работ) заказчику или нет.

Выручка по долгосрочным договорам признается в налоговом учете в каждом отчетном (налоговом) периоде независимо от того, сдан результат работ по договору (этап работ) заказчику или нет. Величина этой выручки определяется налогоплательщиком самостоятельно. Например, если стороны договора подряда ежемесячно подписывают акт по форме № КС-2, величина выручки может определяться на основании данных этой унифицированной формы.

При признании выручки по долгосрочным договорам в каждом отчетном (налоговом) периоде учет незавершенного производства относительно прямых расходов, как правило, не ведется. Дело в том, что расходы незавершенного производства — это расходы по работам, результат которого не передан заказчику. Определяя сумму выручки за отчетный период, подрядчик устанавливает стоимость работ, условно сданных заказчику. Поскольку такая стоимость работ, как правило, рассчитывается исходя из стоимости фактически выполненных работ на отчетную дату, подтвержденной актом по форме № КС-2, работ, условно не сданных заказчику, не остается. В таком случае и незавершенного производства нет. Исключением из данного правила может быть обстоятельство, когда форма № КС-2 отражает не весь объем фактически выполненных работ, а только тот объем, который предъявлен для подтверждения заказчику. Но фактически работ выполнено больше. В этом случае незавершенное производство формируется на сумму выполненных, но не предъявленных заказчику работ. Данное незавершенное производство признается в налоговом учете на дату, когда выполненных, но не предъявленных заказчику работ больше не имеется.

Налоговый учет не содержит механизма контроля за формированием доходов и расходов организации, что обуславливает необходимость согласования информации, содержащейся в учетных документах бухгалтерского и налогового учета, и определение финансового результата деятельности организации для целей контроля, управления и налогообложения [7, с. 139].

Для достижения этой цели возникает необходимость сближения бухгалтерского и налогового учета как одного из важнейших условий развития и совершенствования учетно-информационной системы [8, с. 137]. Поэтому целесообразно устанавливать учетной политикой одинаковый способ признания выручки от реализации выполненных работ по договору строительного подряда, предусматривающего признание выручки «по мере готовности», если этот способ не будет противоречить Положению по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденному приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н, и положениям ст. 271 НК РФ. Для этого могут использоваться оба способа, предусмотренных п. 20 ПБУ 2/2008:

- по доле выполненного объема работ на отчетную дату;
- по доле понесенных расходов в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

При этом следует учитывать, что положения ПБУ 2/2008 распространяются, кроме договоров на выполнение непосредственно строительных работ, на договоры оказания услуг в области инженерно-технического проектирования в строительстве и иных услуг, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходится на разные отчетные годы [9, с. 22].

В учетной политике следует отразить не только применяемые способы расчета выручки от реализации, но и привести соответствующие формулы. Например, выручка, определяемая способом по доле понесенных расходов, может рассчитываться следующим образом:

$$В_0 = \frac{Р_0}{Р_д} \times В_д,$$

где $В_0$ — выручка отчетного (налогового) периода;

$Р_0$ — расходы отчетного (налогового) периода;

$Р_д$ — сумма расходов согласно смете договора;

$В_д$ — выручка по договору в целом.

Организация может применять разные способы для признания выручки в бухгалтерском и налоговом учете, например в целях налогообложения прибыли выручку можно признавать равномерно.

В отношении этапности приемки работ заказчиком, которая может повлиять на порядок определения выручки для целей налогового учета, следует иметь в виду следующее. Определение этапа строительства, приведенное, например, в п. 8 постановления Правительства РФ от 16.02.2008 № 87 «О составе разделов проектной документации и требованиях к их содержанию», характеризует этап как строительство части объекта капитального строительства, которая может быть введена в эксплуатацию и эксплуатироваться автономно. Если в отношении поэтапной приемки работ, предусмотренной договором строительного подряда, даны определения этапам, сроки их строительства и цена установлены договором и работы действительно принимаются поэтапно, то в целях налогообложения выручка от реализации должна рассчитываться по стоимости сданного этапа [10, с. 36].

Относительно прямых расходов по выполняемым этапам в данном случае применяются нормы ст. 319 НК РФ, касающиеся определения незавершенного производства. Косвенные расходы признаются в налоговом учете в соответствии с требованиями ст. 318

НК РФ в полном объеме в отчетном (налоговом) периоде.

Таким образом, в целях сближения бухгалтерского и налогового учета рекомендуется предусматривать в учетной политике одинаковый способ признания выручки от реализации выполненных работ по долгосрочным договорам подряда.

К числу трудностей, с которыми встречается при налогообложении налогоплательщик, относится исчисление НДС при расчетах между подрядчиком и заказчиком (застройщиком).

На практике в течение срока действия договора стороны обычно ежемесячно подписывают акты по форме № КС-2 и справки по форме № КС-3. Эти документы, как правило, только фиксируют стоимость выполненного объема работ и подтверждают, что подрядчик соблюдает график. Они используются для промежуточных расчетов, но не для оплаты принятого результата работ, т. е. можно говорить в данном случае об авансовых платежах. Но многим заказчикам работ такая трактовка весьма невыгодна, и организациям не раз удавалось добиться поддержки в суде (постановления ФАС Северо-Западного округа от 26.05.2014 по делу № А52-1260/2013, ФАС Московского округа от 20.11.2012 по делу № А40-18336/12-20-85). По нашему мнению, с позиции научного подхода судьи не совсем верно трактуют нормы гражданского и налогового законодательства.

Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства, которые использует НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, но только при условии, что прямых указаний нет в налоговом законодательстве.

Особого порядка принятия заказчиком к учету выполненных для него подрядчиком строительномонтажных работ НК РФ не устанавливает. Следовательно, заказчик обязан в этом случае руководствоваться нормами ст. 753 Гражданского кодекса Российской Федерации: принять результат выполненных подрядчиком работ вместе с риском (ответственностью) за его последующую сохранность. Только в этом случае он может вычесть НДС, предъявленный подрядчиком.

Выводы

Большинство вопросов, возникающих у налогоплательщиков при строительстве, касается налогообложения хозяйственных операций участников практически любого строительства в лице застройщиков и подрядчиков. Ввиду того что налоговый учет не

предусматривает механизма контроля за формированием доходов и расходов организации, у налогоплательщика возникает необходимость согласования информации, содержащейся в учетных документах бухгалтерского и налогового учета. Для этого ему следует устанавливать в учетной политике одинаковый способ признания выручки от реализации выполненных работ по долгосрочным договорам.

Литература

1. Гончаренко Л. И., Савина О. Н. Актуальные вопросы формирования инвестиционной привлекательности региона на современном этапе развития российской экономики // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 5. С. 117–125.
2. Новоселов К. В. Проблемы налоговой оптимизации в сфере налогообложения прибыли // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 5. С. 129.
3. Сотникова Л. В. Особенности исчисления и уплаты НДС, таможенных платежей в строительстве // Бухучет в строительстве. 2014. № 11. С. 115–124.
4. Каширина М. В. Строительство: налоговые изменения с 2015 года // Учет в строительстве. 2015. № 1. С. 24–27.
5. Каширина М. В. НДС: спорные вопросы // Учет в строительстве. 2014. № 8, С. 24–27.
6. Никитин Ю. М., Липатова И. В. Налоговый механизм повышения инвестиционной активности организаций // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 6. С. 108–114.
7. Кришталева Т. И., Святковская Е. Ю. Методологические основы интеграции налогового и бухгалтерского учета // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 138–142.
8. Ерофеева В. А. Проблемы сближения налогового учета с бухгалтерским учетом // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 136.
9. Сотникова Л. В. Бухгалтерский учет затрат на проведение работ по подготовке проектной документации, оказывающей влияние на безопасность объектов капитального строительства // Бухучет в строительстве. 2014. № 10. С. 18–29.
10. Дементьев А. Ю. Учет прямых расходов: какой порядок выбрать // Учет в строительстве. 2014. № 3. С. 36–39.
1. of Russian economic development: Current Aspects and Problems. [Aktual'nye voprosy formirovaniya investicionnoj privlekatel'nosti regiona na sovremennom jetape razvitija rossijskoj jekonomiki], *Jekonomika. Nalogi. Pravo*, 2014, No 5, pp.117–125.
2. Novoselov K. V. Tax Optimization: Taxation of Profits [Problemy nalogovoj optimizacii v sfere nalogooblozhenija pribyli], *Jekonomika. Nalogi. Pravo*. Moscow, 2014, No 5, p.129.
3. Sotnikova L. V. Features of calculation and payment of VAT and customs duties in construction. [Osobennosti ischislenija i uplaty NDS, tamozhennyh platezhej v stroitel'stve], *Buhuchet v stroitel'nyh organizacijah*, 2014, No 11, pp.115–124.
4. Kashirina M. V. Construction: tax changes since 2015. [Stroitel'stvo: nalogovye izmenenija s 2015 goda], *Uchet v stroitel'stve organizacijah*, 2015, No 1, pp.24–27.
5. Kashirina M. V. VAT: outstanding issues. [NDS: spornye voprosy: zhurnal], *Uchet v stroitel'stve*, 2014, pp.24–27.
6. Nikitin Yu.M., Lipatova I. V. A Tax Mechanism of Boosting the Investment Activity of Organizations. [Nalogovyj mehanizm povyshenija investicionnoj aktivnosti organizacij], *Jekonomika. Nalogi. Pravo*, 2013, No 6, pp.108–114.
7. Krishtaleva T. I., Svyatkovskaya Ye.Yu. A Methodological Basis for the Integration of Fiscal Accounting and Bookkeeping. [Metodologicheskie osnovy integracii nalogovogo i buhgalter'skogo ucheta], *Jekonomika. Nalogi. Pravo*, 2014, No 3, pp.138–142.
8. Yerofeyeva V. A. The Problem of Fiscal Accounting and Bookkeeping Convergence. [Problemy sblizhenija nalogovogo ucheta s buhgalterskim uchedom], *Jekonomika. Nalogi. Pravo*, 2014, No 3, p.136.
9. Sotnikova L. V. Accounting costs of work of the preparation of project documentation, affecting the safety of capital construction. [Buhgalter'skij uchet zatrat na provedenie rabot po podgotovke proektnoj dokumentacii, okazyvajushhej vlijanie na bezopasnost' ob'ektov kapital'nogo stroitel'stva: zhurnal Buhuchet v stroitel'nyh organizacijah], 2014, No 10, pp.18–29.
10. Dementev A. J. Accounting of direct costs: which procedure to select. [Uchet prjamyh rashodov: kakoj porjadok vybrat'], *Uchet v stroitel'stve*, 2014, No 3, pp. 36–39.

References

1. Goncharenko L. I., Savina O. N. The investment attractiveness of a region at the present stage