

ИНВЕСТИЦИИ В СТРОИТЕЛЬСТВО

Налоговые последствия



ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ

Москва
2011

[Купить книгу на сайте kniga.biz.ua >>>](#)

УДК 330.322.214; 336.226.212.1
ББК 65.31-56; 65.261.411.1
И11

Издано при содействии
«Пепеляев Групп»
Published with assistance
from Pepeliaev Group law firm

И11 **Инвестиции в строительство: Налоговые последствия** / Составитель М.А. Заусалин; Под. ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина Паблишер, 2011. — 298 с.

ISBN 978-5-9614-1679-4

В книге приведены особенности налогообложения операций в сфере строительства, наиболее характерные ситуации и проблемы, с которыми сталкиваются инвесторы, заказчики-застройщики, подрядчики и другие участники строительства в обычной хозяйственной практике.

В подготовке книги приняли участие адвокаты и юристы компании «Пепеляев Групп».

Книга адресована руководителям компаний, юристам и налоговым консультантам, а также бухгалтерам и сотрудникам финансовых служб.

УДК 330.322.214; 336.226.212.1
ББК 65.31-56; 65.261.411.1

Все права защищены. Никакая часть этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, а также запись в память ЭВМ для частного или публичного использования, без письменного разрешения владельца авторских прав. По вопросу организации доступа к электронной библиотеке издательства обращайтесь по адресу lib@alpinabook.ru.

© Юридическая компания «Пепеляев Групп», 2011
ISBN 978-5-9614-1679-4 © ООО «Альпина Паблишер», 2011

[Купить книгу на сайте kniga.biz.ua >>>](#)

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие.....	7
Глава 1. Взаимоотношения лиц, участвующих в строительстве.....	10
Анализ моделей взаимоотношений сторон при строительстве.....	11
Налогообложение хозяйственных операций заказчика-застройщика.....	25
Налоговые последствия для инвестора при замене застройщика.....	48
Глава 2. Исчисление налога на прибыль при проведении строительства.....	58
Особенности формирования первоначальной стоимости объекта строительства в целях исчисления налога на прибыль.....	58
Включение в первоначальную стоимость объекта строительства прочих и внераализационных расходов.....	58
Особенности учета некоторых расходов в первоначальной стоимости объекта строительства.....	67
Изменение первоначальной стоимости объекта строительства после его государственной регистрации.....	71
Неотделимые улучшения.....	78
Создание неотделимых улучшений арендаторами на стадии строительства объекта недвижимости.....	78
Зависимость налоговых последствий, возникающих при создании улучшений в арендованных помещениях, от правовой квалификации улучшений.....	92

Некоторые аспекты исчисления налога на прибыль при проведении строительства.....	106
Распределение доходов и расходов по отчетным (налоговым) периодам у инвестора-застройщика.....	106
Целевое использование средств, поступивших от дольщиков по договорам долевого участия.....	117
Глава 3. Расходы на создание объектов инфраструктуры.....	126
Расходы на создание инженерных сетей.....	126
Расходы на строительство дорог.....	140
Реконструкция газораспределительной подстанции как обязательное условие инвестиционного контракта.....	141
Налогообложение расходов на реконструкцию и передачу электрооборудования энергоснабжающей организации.....	146
Глава 4. Налог на добавленную стоимость при осуществлении строительства.....	150
Налоговые вычеты при отсутствии разрешения на строительство.....	150
Учет отрицательной суммовой разницы в составе вычетов по НДС.....	155
Налоговая база по НДС корректируется на отрицательные суммовые разницы.....	162
Принятие НДС к вычету при составлении промежуточного акта по форме КС-2.....	173
Право инвестора принимать НДС к вычету до окончания капитального строительства.....	181
Глава 5. Способы финансирования капитальных вложений	188
Налогообложение уступки инвестиционных прав....	188
Обложение НДС отдельных операций с инвестиционными правами, составляющими имущество паевого инвестиционного фонда.....	195

Восстановление НДС по недвижимому имуществу при передаче имущества застройщику для достройки.....	207
Анализ отдельных положений инвестиционного договора как источников налоговых рисков.....	211
Глава 6. Налог на имущество.....	226
Определение момента включения недвижимого имущества в состав основных средств.....	226
Глава 7. Особенности налогообложения в РФ иностранных организаций при оказании ими услуг в сфере строительства.....	235
Налогообложения иностранной организации при выполнении отделочных работ.....	274
Налоговые последствия договора девелопмента, заключенного с иностранной компанией.....	286

ПРЕДИСЛОВИЕ

Предлагаемая вниманию читателей книга рассматривает особенности налогообложения участников строительной деятельности. Читатель получит представление о наиболее характерных ситуациях и проблемах в применении налогового законодательства, возникающих у инвесторов и заказчиков-застройщиков в ходе осуществления строительной деятельности, передачи инвестиций.

Актуальность издания обусловлена повышенным вниманием налоговых органов к строительной отрасли, к порядку учета затрат и НДС, предъявленного подрядчиками, при ведении строительства, порядку определения первоначальной стоимости объектов основных средств, моменту учета актива в качестве основного средства для целей исчисления налога на имущество. Это, в свою очередь, связано с тем, что в Налоговом кодексе РФ отсутствуют четкие, определенные нормы, регулирующие налогообложение различных операций, с которыми ежедневно приходится сталкиваться участникам строительной деятельности: налогообложение уступки прав на жилые и нежилые помещения, вытекающие из инвестиционных договоров; налогообложение замены лица в обязательстве, налогообложение передачи объектов коммунальной инфраструктуры муниципальному образованию.

В первой главе книги рассмотрены общие налоговые вопросы, которые могут возникать у участников строительной деятельности в зависимости от функций и статуса участников строительства (инвестор, застройщик, совпадение в одном лице инвестора и застройщика), способов оформления инвестиционных отношений. Также рассмотрены налоговые последствия для инвестора при замене застройщика как лица договора инвестирования.

Вторая глава полностью посвящена вопросам исчисления налога на прибыль и включает в себя три раздела: определение первоначальной стоимости объекта основных средств, созданного в ходе строительства; особенности учета затрат на создание неотделимых улучшений и описание налоговых рисков, связанных с созданием неотделимых улучшений. В третьем разделе авторы рассматривают отдельные актуальные вопросы распределения доходов и расходов от строительной деятельности по налоговым (отчетным) периодам и особенности учета инвестиций, поступивших от дольщиков.

В третьей главе рассматриваются особенности налогообложения затрат, связанных со строительством объектов инфраструктуры. Рассмотрены ситуации, когда указанные объекты являются «обременением» муниципального образования и передаются в собственность последнего.

Четвертая глава посвящена НДС. Авторы рассматривают такие актуальные налоговые вопросы, как включение «входного» НДС в состав налоговых вычетов при нарушении отраслевого законодательства (отсутствии разрешения на строительство). Кроме того, освещены вопросы принятия НДС к вычету на основании промежуточного акта КС-2; проанализировано право налогоплательщика-инвестора, не являющегося застройщиком, учитывать НДС до окончания капитального строительства.

Читатель также узнает, каким образом можно скорректировать налоговую базу и налоговые вычеты по НДС на отрицательные суммовые разницы.

В пятой главе рассмотрены особенности налогообложения различных способов финансирования капитальныхложений: при уступке инвестиционных прав, создании и осуществлении операций при помощи паевого инвестиционного фонда. Также на конкретных примерах разобраны типичные положения инвестиционных договоров, которые могут приводить к налоговым рискам.

Шестая глава посвящена налогу на имущество. В этой главе подробно рассмотрен момент включения построенного объекта недвижимости в состав основных средств для целей исчисления налога на имущество. В седьмой главе рассматриваются особенности налогообложения иностранных компаний, ведущих строительство на территории РФ.

Книга подготовлена практикующими юристами компании «Пепеляев Групп», специализирующимиися на налогообложении в сфере строительства и инвестиций. Многие статьи были написаны авторами на основе собственного опыта ведения судебных споров, в которых юристы ООО «Пепеляев Групп» осуществляли защиту интересов инвесторов и заказчиков-застройщиков.

Надеемся, что настоящее издание поможет читателю в создании эффективных и безопасных с налоговой точки зрения способов осуществления капитального строительства, комплексной оценке налоговых рисков уже существующих инвестиционных проектов.

В подготовке книги приняли участие адвокаты и юристы компании: Валентина Акимова, Юлия Александрова, Владимир Андреев, Мария Андреева, Рустем Ахметшин, Владимир Борискин, Владимир Воинов, Андрей Дуюнов, Михаил Заусалин, Мария Извольская, Даниил Крымский, Александр Кузнецов, Ксения Литвинова, Николай Морозов, Андрей Никонов, Екатерина Ролетр, Сергей Савсерис, Сергей Сосновский, Андрей Терещенко, Иван Трегубов, Михаил Хрунов, Ирина Штукмастер.

управляющий партнер «Пепеляев Групп»
канд. юрид. наук
С.Г. Пепеляев

ГЛАВА 1. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ ЛИЦ, УЧАСТВУЮЩИХ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Строительство — одна из самых значимых отраслей экономики. Во многом от ее состояния зависит развитие смежных отраслей, ориентированных на инвестиционный спрос, — металлургии, химической промышленности, производства стройматериалов, лесоперерабатывающей промышленности.

В связи с повышенной потенциальной опасностью этой отрасли для жизни и здоровья человека законодательство предъявляет особые требования к соблюдению безопасности при проведении строительства (требование о наличии свидетельства саморегулируемой организации, разрешительный порядок ведения строительства и др.).

При проведении строительства в оборот вовлекаются различные объекты гражданских прав — денежные средства, материалы, земельные участки, право собственности на которые зачастую принадлежит различным физическим и юридическим лицам. Для реализации строительных проектов привлекаются лица с различным правовым статусом. Однако нормы Гражданского и Градостроительного кодексов РФ и нормы законодательства об инвестиционной деятельности, определяющие права и обязанности лиц, привлеченных для строительства, не гармонизированы и не исключают различного определения их статуса.

От того, как строятся взаимоотношения между инвесторами, застройщиками, заказчиками и подрядчиками, в значительной степени зависят налоговые последствия каждого участника строительной деятельности.

Анализ моделей взаимоотношений сторон при строительстве

Рассмотрим две модели взаимоотношений лиц, участвующих в строительстве объекта недвижимости, с точки зрения их правового регулирования.

Компания «Х» осуществляет инвестиции в строительство здания (далее по тексту — Компания, инвестор). При этом Компания, выступая инвестором, вкладывает в строительство как собственные, так и привлеченные денежные средства, иное имущество. Рассмотрим учет затрат Компании и налоговые последствия, возникающие у инвестора в результате взаимодействия участников строительства, с использованием двух моделей взаимодействия участников строительства.

Первая модель

Компания не обладает правами на земельный участок и привлекает застройщика, владеющего земельным участком, который в соответствии с Градостроительным кодексом РФ имеет разрешение на проведение строительства. Застройщик выступает заказчиком по договору подряда на выполнение капитального строительства (при этом Компания выступает инвестором). Между тем, как правило, застройщик не обладает специальными познаниями, необходимыми ему для своевременного и качественного выполнения предусмотренных Гражданским кодексом РФ обязанностей (например, обязанностей контроля за строительством¹), в связи с чем возникает необходимость привлечения инженерной организации².

Вторая модель

Компания на законном основании владеет земельным участком (на праве собственности или на основании договора аренды) и может заключать договор подряда. Компания

¹ См.: Пункты 1, 2 ст. 748 Гражданского кодекса РФ.

² См.: Статья 749 Гражданского кодекса РФ.

имеет право привлечь инженерную организацию для контроля за ходом строительства.

Статус участников строительства

1. Действующее градостроительное законодательство признает застройщиком лицо, обеспечивающее строительство на принадлежащем ему земельном участке¹, на основании разрешения на строительство². Застройщик, имеющий разрешение на строительство, вправе заключать договоры с подрядчиками и иными участниками строительного процесса. В соответствии с Гражданским кодексом РФ именно застройщик выступает заказчиком работ по договору строительного подряда³.

Разрешение на строительство выдается застройщику на основании его заявления и документов, подтверждающих в том числе права застройщика на земельный участок⁴. При этом выдача разрешения на строительство не обуславливается наличием у застройщика свидетельства саморегулируемой организации⁵.

2. Заказчиком, т. е. стороной договора подряда, в соответствии с Гражданским кодексом РФ выступает именно застройщик, у которого имеется разрешение на выполнение строительных работ на принадлежащем ему земельном участке. Однако Гражданский кодекс РФ также предусматривает право застройщика, как стороны договора строительного подряда, заключить со специализированной инженерной организацией договор об оказании застройщику услуг профессионального контроля и надзора за выполнением подрядчиком

¹ См.: Пункт 16 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ.

² См.: Пункты 1 и 2 ст. 51 Градостроительного кодекса РФ.

³ См.: Статьи 740, 747 Гражданского кодекса РФ.

⁴ См.: Пункт 7 ст. 51 Градостроительного кодекса РФ.

⁵ См.: Пункт 10 ст. 51 Градостроительного кодекса РФ.

строительных работ¹. По нашему мнению, именно эта инженерная организация может быть заказчиком (т. е. уполномоченным застройщиком лицом).

При этом инженерная организация, будучи стороной по договору строительного подряда, лишь оказывает застройщику консультационные услуги по оценке качества выполняемых подрядчиком работ и выступает представителем застройщика при технических взаимоотношениях с подрядчиками. Следовательно, инженерная организация не приобретает прав на получение от подрядчика результатов строительных работ.

В рамках договора строительного подряда подрядчик передает результаты работ по актам выполненных работ непосредственно застройщику (стороне по договору подряда), даже если инженерная организация участвует в оценке готовности работ к приемке их застройщиком.

3. Федеральным законом РФ от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляющейся в форме капитальных вложений» (далее — ФЗ «Об инвестиционной деятельности») определено, что основными субъектами инвестиционной деятельности выступают инвестор, заказчик и подрядчик². Заказчики — уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством Российской Федерации.

¹ См.: Статья 749 Гражданского кодекса РФ.

² См.: Статья 4 ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляющейся в форме капитальных вложений».

Приведенное определение понятия «заказчик», установленное в ФЗ «Об инвестиционной деятельности», соответствует понятию «застройщик», установленному в Градостроительном кодексе РФ и понятию «заказчик», предусмотренному в Гражданском кодексе РФ. Очевидно, таким образом, что инвестор (в соответствии с ФЗ «Об инвестиционной деятельности») и застройщик (как он определен Градостроительным кодексом РФ) могут совпадать в одном лице при условии, что инвестор имеет на предусмотренном законом или договором основании земельный участок и, как следствие, получил разрешение на проведение строительства.

Обладая правом на земельный участок, предусмотренный для строительства, инвестор может заключить прямой договор строительного подряда с генеральным подрядчиком, а также договор об оказании услуг профессионального контроля и надзора за строительством с инженерной организацией. Таким образом, с учетом норм гражданского и градостроительного законодательства, а также законодательства о лицензировании, в рассматриваемой конструкции договорных отношений Компания будет выступать в качестве:

- инвестора и заказчика — с точки зрения инвестиционного законодательства;
 - застройщика — с точки зрения градостроительного законодательства;
 - стороны по договору строительного подряда, имеющей право на получение от подрядчика результатов строительных работ — при отсутствии у Компании свидетельства саморегулируемой организации.
4. Градостроительным кодексом РФ предусмотрено, что при выполнении работ по строительству, реконструкции, капитальному ремонту объектов капитального строительства, которые оказывают влияние

на безопасность этих объектов, должны выполняться индивидуальными предпринимателями или юридическими лицами, имеющими свидетельства саморегулируемой организации о допуске к таким видам работ. Очевидно, что если привлеченный инвестором застройщик не обладает выданным саморегулируемой организацией свидетельством о допуске к видам работ, влияющих на безопасность объекта строительства, возникает необходимость привлечения третьего лица — подрядчика, имеющего свидетельство саморегулируемой организации.

Если же застройщик имеет свидетельство саморегулируемой организации, то он вправе самостоятельно выступать генеральным подрядчиком или подрядчиком по ряду работ.

Налоговые последствия для инвестора

При *первой модели взаимоотношений* согласно общепринятыму подходу, разделяемому как налоговыми органами, так и судебной практикой, затраты на строительство до его окончания отражаются на балансе заказчика-застройщика, выступающего стороной в договоре подряда и выполняющего все функции по организации строительства, приемке результатов работ и т.д. Поскольку заказчик-застройщик самостоятельно заключает договор строительного подряда, а Компания только финансирует строительство (инвестор), то в такой модели заказчик-застройщик в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете будет выступать в роли застройщика¹. Для целей нормативного регулирования операций бухгалтерского учета, связанных с выполнением договоров на строительство, Положение «Учет договоров (контрактов)

¹ Поскольку в данном разделе рассматриваются вопросы отражения затрат на строительство в бухгалтерском и налоговом учете, содержание используемых понятий соответствует принятым в бухгалтерском законодательстве.

на капитальное строительство»¹ вводит понятия «застройщик» и «инвестор». Под инвестором понимается юридическое или физическое лицо, осуществляющее вложения собственных, заемных и привлеченных средств в создание и воспроизводство основных средств (п. 2 Положения), а под застройщиком — инвестор, а также иные юридические и физические лица, уполномоченные инвестором реализовывать инвестиционные проекты капитального строительства (застройщик — применительно к Градостроительному кодексу РФ и заказчик — применительно к Гражданскому кодексу РФ).

Пункт 1.4 Положения по учету долгосрочных инвестиций² устанавливает, что организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат выполняются застройщиками, под которыми для целей Положения понимаются предприятия, специализирующиеся на выполнении указанных функций, в частности предприятия по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся предприятий и т. п., а также действующие предприятия, ведущие капитальное строительство. При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика³. Пункт 2.3 Положения по учету долгосрочных инвестиций конкретизирует, что бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете «Капитальные вложения», т. е. на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Строительство объектов основных средств») Плана счетов бухгалтерского учета.

Пункт 7 Положения также устанавливает, что «затраты застройщика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, выполненным подрядчиками на законченных строительством объектах, учитываются в составе

¹ Утверждено приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167.

² Утверждено письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160.

³ См.: Абзац третий п. 1.4 Положения по учету долгосрочных инвестиций.

незавершенного строительства до их ввода в эксплуатацию или сдачи инвестору».

Применительно к рассматриваемой модели это означает, что учет затрат на строительство объекта недвижимости до окончания строительства должен вести заказчик-застройщик, поскольку именно на него в соответствии с договором возложено исполнение функций заказчика по строительству. Сама же Компания, будучи инвестором, ведет только финансирование работ в соответствии с графиком и обязуется принять от заказчика построенный объект.

Такой подход поддерживается как Минфином России¹, так и судебной практикой.

Так, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 3 декабря 2002 г. № А05-6871/02-388/10 указал, что «при выполнении застройщиком-заказчиком в рамках инвестиционных проектов возложенных на него функций ему предоставляется право владеть, пользоваться и распоряжаться средствами, направленными инвестором на финансирование строительства, а также на него возлагается обязанность вести бухгалтерский учет». В Постановлении от 29 июля 2003 г. № А13-8836/02-14 ФАС Северо-Западного округа указал, что «поскольку Общество одновременно выполняло и функции заказчика, затраты по работам, выполненным подрядчиками на законченных строительством объектах до их ввода в эксплуатацию или сдачи инвестору, должны были учитываться у него в бухгалтерском учете в составе незавершенного строительства».

Следовательно, в данном случае вычет сумм НДС, связанных со строительством, возможен только по окончании строительства и передачи затрат от заказчика-застройщика на баланс Компании.

При инвестиционном строительстве право собственности на строящийся объект недвижимости возникает у инвестора.

¹ См.: Письмо Минфина России от 18 мая 2006 г. № 07-05-03/02.

По своей природе договор с заказчиком-застройщиком служит своего рода агентским договором, по которому застройщик (агент) реализует за счет инвестора (принципала) инвестиционный проект. Поскольку собственником имущества, приобретенного агентом на средства принципала, является принципал, именно у него возникают соответствующие налоговые последствия. Следовательно, вычет НДС, уплаченного при капитальном строительстве, применяется инвестор. Налог, предъявленный подрядными организациями заказчику-застройщику в составе стоимости выполненных строительно-монтажных работ, подлежит вычету у инвестора в полном объеме¹. Вычеты налога, предъявленного подрядными организациями при строительстве, проводятся на основании счетов-фактур от подрядчиков после принятия на учет объекта недвижимого имущества инвестором².

Однако поскольку в отношениях с подрядными организациями и поставщиками товаров (работ, услуг), используемых при строительстве объекта недвижимости, участвует не Компания, а заказчик-застройщик от своего имени, то все первичные документы и счета-фактуры оформляются на имя заказчика-застройщика и подписываются им. Для целей применения вычета такие счета-фактуры должны быть «перевыставлены» Компании.

Институт «перевыставления» счетов-фактур для случаев передачи имущества, которая имеет инвестиционный характер, законодательно не установлен. В разъяснениях Минфина России и в судебной практике предлагается следующий порядок «перевыставления» счетов-фактур от подрядчиков инвестору. Основанием для принятия сумм НДС к вычету у Компании будет счет-фактура, полученный от заказчика-застройщика (агента), так называемый «внутренний» счет-фактура, где отражаются показатели из счета-фактуры,

¹ См.: Пункт 6 ст. 171 НК РФ.

² См.: Пункт 5 ст. 172 НК РФ.

выставленного подрядчиком заказчику-застройщику. Счета-фактуры, полученные от подрядчика, и счета-фактуры, выставленные принципалу (Компании), у агента в книге покупок и книге продаж не регистрируются. Компания регистрирует полученный от агента (заказчика-застройщика) счет-фактуру в книге покупок. На сумму вознаграждения заказчик-застройщик выставляет Компании отдельный счет-фактуру.

Предъявление инвестору застройщиком сумм НДС, уплаченных при капитальном строительстве, может происходить и путем выставления единого документа, так называемого сводного счета-фактуры. В течение пяти дней с момента передачи объекта Компании заказчик-застройщик выставляет сводный счет-фактуру на стоимость передаваемых объектов, в который включаются данные счетов-фактур, полученных от подрядчиков, с приложением их копий. В сводном счете-фактуре отдельно указывается стоимость оборудования и строительно-монтажных работ. На стоимость своих услуг заказчик-застройщик выставляет инвестору отдельный счет-фактуру.

Сводные счета-фактуры с приложениями, полученные инвестором, хранятся в журнале учета полученных счетов-фактур и регистрируются в книге покупок. Фискальные органы признают допустимость составления такого сводного счета-фактуры и вычета НДС на его основе у инвестора¹.

Порядок оформления передачи Компании затрат по окончании строительства состоит в следующем.

Инвестору передаются акты по форме № КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта» и по форме № КС-14² «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией». Эти документы служат для инвестора основанием принятия объектов к учету отражением их стоимости на счете 08 «Вложения во внеоборотные ак-

¹ См.: Письмо Минфина России от 18 апреля 2001 г. № 04-03-10/5; письмо УМНС России от 11 ноября 2002 г. № 24-11/54 617.

² Формы утверждены Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а.

тивы» (субсчет «Строительство объектов основных средств»). Такой порядок предусмотрен п. 41, 42 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ¹, согласно которому к незавершенным капитальнымложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях) затраты на строительно-монтажные работы, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы, затраты на отвод земельных участков и переселение в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие). В состав основных средств завершенные строительством объекты включаются инвестором после государственной регистрации объектов недвижимости в соответствии с положениями гражданского законодательства РФ.

Кроме того, застройщик оформляет отчет о расходовании средств по форме, аналогичной отчету агента, в котором указываются работы, профинансированные инвестором, а также реквизиты первичных документов и счетов-фактур, их подтверждающих².

Таким образом, в анализируемой модели отношений участников строительства (договор заключается Компанией только с заказчиком-застройщиком и результаты работ подрядчики сдают непосредственно заказчику-застройщику) негативным моментом будет перенос на более поздний срок

¹ Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

² Следует отметить, что действующие нормативно-правовые акты, регламентирующие особенности бухгалтерского учета, а также документооборот в строительстве, не упоминают какой-либо унифицированный документ, используемый в целях передачи затрат на строительство от заказчика-застройщика к инвестору. Однако в силу устоявшейся практики в качестве подобного документа традиционно используется авизо (извещение), на основании которого передаются затраты, понесенные застройщиком на строительство объекта.

даты заявления инвестором вычета сумм НДС, связанных со строительством объекта, поскольку одним из условий для заявления вычета согласно НК РФ служит постановка на учет приобретаемых товаров (работ, услуг), а сделать это в рассматриваемой ситуации возможно только по окончании строительства и передачи Компании объекта и затрат заказчиком-застройщиком.

При второй модели взаимоотношений Компания вправе выступать стороной договора строительного подряда, заключив, в случае необходимости, со специализированной организацией договор об оказании услуг по профессиональному контролю и надзору за выполнением подрядчиком строительных работ. Указанная специализированная организация не является стороной договора строительного подряда, а лишь оказывает услуги по оценке качества выполняемых работ. Таким образом, право на получение от подрядчика результатов по актам выполненных работ в качестве стороны договора строительного подряда имеет Компания, даже если инженерная организация участвует в оценке готовности работ к их приемке Компанией.

В данном случае с позиций бухгалтерского учета¹ можно говорить о том, что Компания выступает в роли застройщика, поскольку именно Компания реализует инвестиционный проект, ведет и контролирует ход капитального строительства² (заказчика — в соответствии с инвестиционным законодательством и Гражданским кодексом РФ, и застройщика — в соответствии с Градостроительным кодексом РФ). Компания будет лицом, имеющим право на распоряжение

¹ См.: Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утв. Письмом Минфина РФ от 30.12.1993 г.; Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/2008) «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», утв. Приказом Минфина РФ от 26.10.2008 г. №116н.

² В случае, если организацией и ведением строительства по договору фактически будет заниматься привлеченный технический заказчик (инженерная организация, имеющая лицензию), то изложенные выводы не применимы и модель отношений не будет отличаться от изложенной выше.

денежными средствами (в этом случае она совмещает функции инвестора и заказчика-застройщика), будет организовывать строительство объекта, оформлять договоры подряда на строительство, вести контроль за ходом выполнения строительства (с использованием привлеченной специализированной организации), принимать законченные этапы строительства и объект в целом (инженерная организация в данном случае только оказывает консультационные услуги по оценке работ подрядчика), нести ответственность за приемку в эксплуатацию объекта в сроки, установленные договором, и т. д. При рассматриваемой ситуации Компания ведет бухгалтерский учет затрат на строительство.

Поскольку Компания выступает застройщиком, именно она отражает на своем балансе затраты на строительство (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»)¹.

Поскольку в отношениях с подрядной организацией и поставщиками товаров (работ, услуг), используемых при строительстве объекта, участвует непосредственно Компания, все первичные документы, в том числе счета-фактуры, оформляются на ее имя, а вычет НДС производится по мере принятия на учет строительных работ (п. 5 ст. 172 НК РФ).

Основанием для отражения в учете затрат на капитальное строительство в рассматриваемом случае служит Акт по форме КС-2 и справка о затратах по форме КС-3, выставляемые на регулярной основе (в отличие от первой модели, где основанием для отражения Компанией в своем учете произведенных затрат служат акты, составленные по формам КС-11 и КС-14).

О вычете НДС при второй модели взаимоотношений необходимо отметить следующее. По договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект

¹ См.: Пункт 2.3 Положения по учету долгосрочных инвестиций.

либо выполнить иные строительные работы¹. Договор строительного подряда заключается на строительство или реконструкцию предприятия, здания (в том числе жилого дома), сооружения или иного объекта, а также на выполнение монтажных, пусконаладочных и иных работ, неразрывно связанных со строящимся объектом. Выполненные работы заказчик принимает либо в целом по договору, либо поэтапно, если поэтапная приемка предусмотрена условиями договора². При этом под этапом понимается завершенный комплекс работ, в результате приемки которого риски случайной гибели или повреждения результатов выполненных подрядчиком работ переходят к заказчику.

Таким образом, если договором строительного подряда между Компанией и генеральным подрядчиком предусмотрено, что подрядчик ведет строительство объекта «под ключ», и при этом договором не предусмотрен поэтапный вариант сдачи выполненных работ, то возникают существенные налоговые риски в случае вычета Компанией НДС по мере принятия к учету отдельных этапов выполненных работ. Ежемесячное заполнение унифицированной формы Акта о приемке выполненных работ по форме КС-2³ и составленный на его основе Акт по форме КС-3 не свидетельствуют о приемке работ заказчиком в соответствии с договором, поскольку они не отражают стоимости законченного объекта, предусмотренного к сдаче заказчику по договору, а содержат объемы выполненных, но незавершенных работ. Такие акты свидетельствуют лишь об определении суммы промежуточного расчета, то есть служат своего рода промежуточными актами, применимыми для расчетов между сторонами.

В том случае, если договором строительного подряда предусмотрен поэтапный вариант сдачи-приемки выполненных

¹ См.: Статья 740 Гражданского кодекса РФ.

² См.: Статья 753 Гражданского кодекса РФ.

³ Форма утверждена Постановлением Госкомстата РФ от 11 ноября 1999 г. №100.

ных работ (отметим, что при таком варианте для исключения гражданско-правовых рисков в договоре подряда можно предусмотреть переход к заказчику рисков случайной гибели или повреждения после сдачи подрядчиком объекта «под ключ»¹), то заполнение форм КС-2 и КС-3 будет отражать факт приемки выполненного этапа работ² и служить основанием для принятия выполненного этапа работ к учету инвестором (отражение на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»), а соответственно, принятие выполненных работ к учету будет служить основанием для вычета НДС по таким работам в момент принятия их на учет.

Таким образом, вторая модель взаимоотношений (заключение Компанией договора от своего имени с подрядчиком с привлечением для консультаций по строительству инженерной компании) более привлекательна с налоговой точки зрения, поскольку позволяет проводить вычет НДС на ежемесячной основе (при условии приемки выполненных работ ежемесячно)³.

Первая и вторая модели отношений с точки зрения налогообложения прибыли существенных различий не имеют. Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, пригодного для использования, за исключением НДС и акцизов (кроме случаев, предусмотренных НК РФ⁴). В обеих моделях сумма затрат (в том числе вознаграждение заказчика-застройщика) на строительство включается в первоначальную стоимость построенного объекта, которая, в свою очередь, списыва-

¹ См.: Статья 741 Гражданского кодекса РФ; пункт 18 Информационного письма ВАС РФ от 24 января 2000 г. №51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда».

² Отметим, что отдельной унифицированной формы акта приемке отдельных этапов и видов работ не предусмотрено.

³ Подобный вычет возможен при определенных формулировках договора строительного подряда.

⁴ См.: Пункт 1 ст. 257 НК РФ.

ется на расходы через амортизацию в течение всего срока полезного использования объекта.

Налогообложение хозяйственных операций заказчика-застройщика

Правовые формы привлечения инвестиций

В соответствии со ст. 218 ГК РФ право собственности на новую вещь, изготовленную или созданную лицом для себя с соблюдением закона и иных правовых актов, приобретается этим лицом. Право собственности на имущество, которое имеет собственника, может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении имущества.

Право собственности на вновь строящиеся объекты недвижимости может возникать у физических и юридических лиц в случае целевого инвестирования (вложения) денежных средств в строительство конкретного объекта.

Отношения, связанные с привлечением денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости на основании договора участия в долевом строительстве и с возникновением у них права собственности на объекты долевого строительства, регулируются Федеральным законом «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации».

Привлечение денежных средств граждан для строительства многоквартирных домов юридическим лицом с принятием на себя обязательств, после исполнения которых у гражданина возникает право собственности на жилое помещение в строящемся доме, допускается только в прямо установленных Законом формах. Кроме привлечения денежных средств граждан путем заключения договоров участия

в долевом строительстве, допускается привлечение таких средств организациями, имеющими в собственности (аренде) земельный участок и разрешение на строительство путем выпуска жилищных сертификатов, закрепляющих право их владельцев на получение от эмитента жилых помещений, а также жилищно-строительными и жилищными накопительными кооперативами. Следует отметить, что Закон запрещает передачу гражданам прав через уступку требования по договорам, которые заключены юридическими лицами и (или) индивидуальными предпринимателями и связаны с инвестиционной деятельностью по строительству многоквартирных домов и после исполнения которых у граждан возникает право собственности на жилое помещение в строящемся доме (ч. 3 ст. 1 Закона).

Отношения юридических лиц и (или) индивидуальных предпринимателей, связанные с инвестиционной деятельностью по строительству объектов недвижимости (в том числе многоквартирных домов) и не основанные на договоре участия в долевом строительстве, регулируются Гражданским кодексом РФ и законодательством об инвестиционной деятельности, в том числе Федеральным законом от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляющейся в форме капитальных вложений». Таким образом, если для участия в строительстве заказчик-застройщик (юридическое лицо) привлекает денежные средства юридических лиц, он вправе заключать не только договор об участии в долевом строительстве, но и иные договоры.

Для привлечения денежных средств для строительства многоквартирного дома на основании договора участия в долевом строительстве или инвестиционного договора застройщик (заказчик-застройщик) должен иметь в собственности или на праве аренды земельный участок, на котором будет осуществляться строительство, а также получить разрешение на строительство многоквартирного дома.

Цена договора, т. е. размер денежных средств, подлежащих уплате участником долевого строительства для строительства объекта долевого строительства, может быть в том числе определена в договоре как сумма денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта долевого строительства и денежных средств на оплату услуг застройщика. При этом Закон разрешает изменять цену, предусмотренную в заключенном договоре участия в долевом строительстве, но только по соглашению сторон и только в случае, если возможность такого изменения предусмотрена договором, а также предусмотрены случаи и условия изменения цены. В том же порядке может изменяться цена по инвестиционным соглашениям (договорам об инвестировании).

Правовой статус денежных средств, полученных заказчиком-застройщиком по договорам участия в долевом строительстве, аналогичен статусу средств, полученных по договорам инвестирования, заключенным с юридическими лицами. Так, ФАС Московского округа в Постановлении от 3 мая 2007 г., 11 мая 2007 г. №КА-А40/3456-07 по делу № А40-53460/06-111-242 указал: «...передача налогоплательщиком застройщику 1 302 155 р. на основании договора № 21/62 от 06.02.02 носила инвестиционный характер, поскольку по условиям договора застройщик осуществляет строительство жилого дома, а налогоплательщик принимает долевое участие в финансировании строительства. Переданные налогоплательщиком денежные средства соответствуют признакам инвестиций, предусмотренным ст. 1 ФЗ № 39-ФЗ от 25.02.1999 «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляющей в форме капитальных вложений»».

Налоговые последствия по налогу на прибыль
Признание или непризнание полученных от инвесторов (дольщиков) денежных средств в качестве дохода заказчика-

застройщика зависит от их целевой направленности, порядка определения цены договора, порядка учета и использования заказчиком-застройщиком полученных средств.

Так, согласно п. 1 ст. 248 НК РФ к доходам организации в целях исчисления налога на прибыль относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы. При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическими лицом) — источником целевого финансирования, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 18 октября 2005 г. №Ф04-5364/2005 (15 012-А75-19) указал, что поскольку организация, «...совмешая функции заказчика-застройщика и подрядной организации, раздельного учета доходов (расходов) по инвестиционной и текущей деятельности не вела, суд... сделал правомерный вывод, что все полученные в рамках целевого финансирования средства обоснованно включены налоговым органом в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль».

В соответствии с п. 14 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами признаются доходы в виде использованного не по целевому назначению имущества (в том числе

денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. Для доходов в виде имущества (в том числе денежных средств), указанных в п. 14 ст. 250 НК РФ, датой получения такого внераализационного дохода признается дата фактического использования получателем имущества (денежных средств) не по целевому назначению либо с нарушением условий их предоставления. Такая позиция подтверждается Постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 21 ноября 2006 г. №Ф08-5951/2006-469А по делу № А63-6659/2006-С4.

Если цена договора участия в долевом строительстве (инвестиционного договора) определена как сумма средств на возмещение затрат заказчика-застройщика на строительство объекта недвижимости и средств на оплату услуг заказчика-застройщика (либо стоимость таких услуг определена на основании сметной документации объекта), то на дату получения денежных средств от инвестора (дольщика) организация должна учесть в качестве доходов от реализации (полученного аванса) только средства, полученные в счет оплаты услуг заказчика-застройщика. В соответствии с п. 1, 3 ст. 271 НК РФ датой получения дохода признается дата реализации таких услуг (определенная в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ). В случае оплаты услуг инвестором (дольщиком) по договорной цене в начале строительства объекта, перечисленные средства на оплату стоимости услуг, которые будут оказываться в дальнейшем, учитываются заказчиком-застройщиком в качестве предварительной оплаты. Средства предварительной оплаты принимаются к учету в качестве доходов по мере подписания заказчиком-застройщиком и инвестором (дольщиком) актов об оказании услуг (если их подписание по результатам отчетных периодов предусмотрено договором) или же на момент исполнения заказчиком-застройщиком услуг в полном объеме и передачи инвестору

(дольщику) объекта недвижимости. Средства, полученные в счет возмещения затрат на строительство объекта, принимаются к учету в качестве средств целевого финансирования.

Минфин России в письме от 10 ноября 2006 г. № 03-03-04/1/734 указал, что «...финансовый результат у застройщика по деятельности, связанной со строительством, включает в себя разницу между:

- размером средств на содержание застройщика, заложенным в сметах на строящиеся в данном отчетном периоде объекты, и фактическими затратами по его содержанию;
- договорной стоимостью объекта и фактическими затратами на строительство с учетом затрат на содержание застройщика.

...Доход застройщика за минусом расходов на его содержание учитывается для целей налогообложения прибыли».

В том случае, если стоимость услуг заказчика-застройщика не может быть определена на основании договора (сметной документации), то доходы налогоплательщика образуются суммами экономии затрат на строительство объектов. Указанная сумма рассчитывается как разница между суммой средств, полученных от инвесторов (дольщиков), и фактической сметной стоимостью объектов недвижимости и может быть определена только на момент окончания работ на объекте. При этом, по нашему мнению, доходы заказчика-застройщика могут быть признаны только на момент составления акта приема-передачи объекта недвижимости, подписанного с инвесторами (дольщиками)¹, так как только на данный момент заказчик-застройщик подтверждает исполнение своих обязательств перед инвесторами. До этого момента средства инвесторов (дольщиков), аккумулирован-

¹ См.: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 23 октября 2006 г. по делу № А17-3489/5-2005.