

# Аудит и особенности налогообложения строительных компаний НДС

## Audit and Features of VAT Taxation of Construction Companies

УДК 657.6 + 336.221:69

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-30-38

**М.В. Каширина**, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования ФГОУ ВО “Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации”

e-mail: askvm@yandex.ru

**M.V. Kashirina**, Associate Professor, Department of Tax Policy and Customs Tariff Regulation, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: askvm@yandex.ru

**Аннотация.** В статье раскрыты основные цели аудита операций, связанных с НДС. Рассмотрены проблемные, сложные и спорные вопросы налогообложения строительных компаний, касающиеся налога на добавленную стоимость. Проанализированы возможные налоговые риски при расчете и уплате НДС.

**Ключевые слова:** аудит, налогообложение строительных компаний, НДС, застройщик, подрядчик, налоговые вычеты.

**Abstract.** The article describes the main objectives of the audit of VAT-related operations. The article deals with problematic, complex and controversial issues of taxation of construction companies related to the value added tax. Possible tax risks in calculating and paying VAT are analyzed.

**Keywords:** audit, taxation of construction companies, VAT, developer, contractor, tax deductions.

**А**удит в строительных организациях может быть как инициативным, так и обязательным. Инициативная проверка проводится по решению руководства компании. При этом цель проверки — выявить недостатки в бухгалтерском и налоговом учете и составлении отчетности.

В обязательном порядке должны проходить аудит застройщики, крупные строительные компании с большими объемами выручки, акционерные общества и др. (см. табл. 1).

При аудите строительных организаций необходимо обращать внимание на наиболее сложные моменты в налогообложении, в частности, касающиеся НДС.

Цель аудита связанных с НДС операций — установить соответствие порядка исчисления НДС в проверяемой организации требованиям налогового законодательства. При этом к основным задачам аудита относятся проверки правильности определения налоговой базы, применения налоговых вычетов, использования налоговых льгот, отражения в бухгалтерской и налоговой отчетности текущих налоговых обязательств перед бюджетом.

Рассмотрим более подробно проблемные вопросы, связанные с НДС, для строительных компаний-застройщиков и подрядчиков.

### Вычеты по НДС

Строительные компании-подрядчики ежемесячно оформляют акты приемки выполненных работ по форме № КС-2 и справки о стоимости указанных работ по форме № КС-3. Эти документы служат основанием для определения застройщиками — заказчиками объемов финансирования подрядных компаний. Следует учитывать, что при подписании заказчиком промежуточных актов приемки работ к нему не переходит риск гибели объекта, поскольку указанные риски переходят к заказчику при приемке результата строительно-монтажных работ в целом по договору подряда или приемке этапа работ. Если в договоре не указаны этапы работ, то риск случайного повреждения или случайной гибели объекта строительства до приемки указанного объекта заказчиком несет подрядчик. Если не происходит перехода рисков, то, соответственно, отсутствует реализация



Таблица 1

Для каких строительных организаций аудит обязательен	Основание
Застройщики, привлекающие денежные средства участников долевого строительства.	п.1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон № 307-ФЗ), подп. 5 п. 2 ст. 20 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» (далее — Закон № 214-ФЗ).
Строительные холдинги, которые представляют или должны раскрывать годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность	п.1 ст. 5 Закона № 307-ФЗ
Организации, у которых объем выручки от реализации за год, предшествовавший отчетному, превышает 400 млн. рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 60 млн. рублей	п.1 ст. 5 Закона № 307-ФЗ
Акционерные общества независимо от объема выручки и величины активов	п.1 ст. 5 Закона № 307-ФЗ
Компании, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам	п.1 ст. 5 Закона № 307-ФЗ

строительно-монтажных работ. Такой вывод содержится в информационном письме Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда». В таком случае подрядчик не вправе начислять НДС и предъявлять счет-фактуру (п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 168 НК РФ), а заказчик строительно-монтажных работ не вправе претендовать на налоговый вычет (п. 1 ст. 169 НК РФ) [14]. Таким образом, только в случае, если подрядчик передал результаты работ заказчику и к нему перешел риск случайной гибели или повреждения объекта, происходит реализация (п. 1 ст. 39 НК РФ). Аналогичная позиция отражена в письме Минфина России от 31.05.2012 № 03-07-10/12. Так, в договоре может быть определено, что датой окончания работ необходимо считать дату подписания акта приемки построенного объекта. При этом заказчик финансирует строительство ежемесячно на основании представляемых подрядчиком документов — акта по форме № КС-2 и справки по форме № КС-3. В этом случае подрядчик выставляет счета-

фактуры при передаче заказчику результата работ и получении предоплаты.

Но существует и противоположный подход, который поддерживается судами. В решениях судов отмечается, что налоговое законодательство обуславливает для заказчика-инвестора право на применение вычетов НДС при приобретении строительных работ только приемкой и принятием на учет результатов выполненных работ. При этом право на вычеты не зависит от того, происходит ли переход рисков случайного повреждения или гибели результатов работ от подрядчика к заказчику-инвестору, выделены ли в договоре этапы строительно-монтажных работ, а также вне зависимости от законченности работ или факта их окончания. Так, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 19.04.2012 № А40-77285/11-107-332 отмечено, что данная позиция согласуется с судебной практикой, в частности, Определениями ВАС РФ от 29.03.2010 № ВАС-740/10, от 13.07.2009 № ВАС-8688/09, от 07.08.2009 № ВАС-10062/09.

Контролирующие органы в своих разъяснениях, касающихся этой проблемы, также стали принимать во внимание позицию судов (письма ФНС России от 20.03.2015 № ГД-4-3/4428@, от 21.06.2013 № ЕД-4-3/11246@, от 06.05.2013 № ЕД-4-3/8255@). При этом следует учитывать, что ФНС дала указание налоговым инспекциям при проверке правильности применения вычетов учитывать условия заключенных договоров. Таким образом, если в договоре с подрядчиком не будет предусмотрена поэтапная сдача работ, то существует налоговый риск при принятии к вычету НДС. Для того чтобы исключить налоговый риск, по мнению автора, целесообразно в договоре с подрядчиком указывать этапы работ или предусмотреть авансирование этих работ и с перечисленных авансов принимать НДС к вычету.

#### **Учет НДС при одновременном строительстве жилых и нежилых объектов (помещений)**

Строительные компании-застройщики, как правило, осуществляют операции как облагаемые НДС, так и операции, освобожденные от налогообложения. Так, не облагаются (не являются объектом налогообложения) НДС следующие операции застройщиков:

- оказание услуг по договорам долевого участия в строительстве объектов непроизводственного назначения (жилые и нежилые помещения), например, по оформлению документов для регистрации права собственности дольщика на объект (подп. 23.1 п. ст. 149 НК РФ);
  - передача на безвозмездной основе органам государственной власти и местного самоуправления или специализированным организациям (по решению указанных органов) объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения (детских садов, жилых домов, клубов и др.), а, кроме того, электрических и газовых сетей, дорог, подстанций, водозаборных сооружений и других аналогичных объектов (подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ);
  - реализация жилых домов, помещений, а также долей в них (подп. 22 п.3 ст. 149 НК РФ).
- В то же время облагается НДС продажа:
- нежилых производственных (офисных) помещений в жилых зданиях;
  - объектов строительства (в том числе не завершенных), не являющихся жилыми домами или помещениями в них.

Если застройщики осуществляют оба вида указанных выше операций, то они обязаны вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления как облагаемых этим налогом, так и не подлежащих налогообложению операций (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Если налогоплательщик раздельный учет не ведет, то суммы НДС к вычету не принимаются и не включаются в расходы, которые принимаются к вычету при расчете налога на прибыль организаций. Поэтому очень важно закрепить в учетной политике порядок ведения раздельного учета сумм НДС. Это позволит кодифицировать понятные правила ведения раздельного учета и предотвратит негативные налоговые последствия, связанные с его отсутствием.

Застройщик-инвестор вправе заявить в качестве налогового вычета предъявленную поставщиками и подрядчиками сумму НДС по облагаемым этим налогом операциям, но только после принятия на учет основных средств, оборудования к установке, нематериальных активов, товаров, работ, услуг. Отметим, что НК РФ не связывает возникновение права применения вычетов по НДС, предъявленному при осуществлении расходов в целях строительства, с завершением и принятием на учет результатов строительства. Использование права применения налоговых вычетов ограничено трехлетним сроком, исчисляемым со дня, когда у налогоплательщика возникло право на вычет (п.1.1 ст. 172 НК РФ). При этом Минфин России категорически против того, чтобы предъявленный подрядными организациями НДС ставился к вычету, начиная со дня окончания строительства (письмо № 03-07-10/2895 от 20.05.2015).

На практике застройщики нередко до окончания строительства не могут определить, будут ли использованы возводимые помещения в облагаемых налогом операциях или нет. Так, договоры долевого участия в строительстве, объектом которых являются нежилые (непроизводственные) помещения в жилом доме, могут заключаться вплоть до окончания строительства. Поэтому заранее предусмотреть, в отношении какого количества объектов будут заключены договоры, невозможно. В то же время последующая продажа таких помещений уже будет облагаться НДС.



Чтобы избежать потерь, важно своевременно заявить налоговые вычеты, право на которые возникло, поскольку предъявленные поставщиками (подрядчиками) суммы НДС, право на вычет которых утрачено, в составе расходов, определяемых в целях налогообложения прибыли, не учитываются.

Таким образом, можно порекомендовать застройщикам применительно к каждой конкретной ситуации разрабатывать меры по минимизации возможных налоговых рисков, связанных с вычетами по НДС.

### **Условия применения застройщиками льгот по НДС**

Помимо строительства объекта согласно условиям договора застройщик может оказывать дольщикам те или иные услуги. Иными словами, в договоре цена может быть определена как сумма денежных средств на то, чтобы возместить затраты на строительство объекта и оплатить услуги застройщика. Как правило, вознаграждение застройщика выделяют из общей цены договора в определенной сумме или в процентах от цены договора. Если в договоре не определено, какие конкретно услуги застройщик оказывает дольщику, то состав услуг должен быть указан в учетной политике. Например, к таким услугам можно отнести деятельность застройщика, связанную:

- с привлечением денежных средств для того, чтобы своевременно завершить строительство дома или иного объекта;
- подготовкой и оформлением необходимых документов для того, чтобы зарегистрировать на дольщика право собственности на объект и др.

Как уже отмечалось, оказание услуг по договорам долевого участия в строительстве не облагается НДС. Но льгота не касается объектов производственного назначения. Следует отметить, специалисты Минфина России понимают под производственными объектами отдельные помещения в строящемся доме, которые можно использовать для коммерческих целей (письмо от 29.12.2014 № 03-07-10/68154). Чиновники указывают на два критерия, по которым тот или иной объект можно считать производственным.

Во-первых, назначение объекта — оно указывается в проектной декларации на много-

квартирный дом. Так, застройщик должен указать в информации о проекте строительства назначение и количество объектов недвижимости в строящемся многоквартирном доме и их основные характеристики (подп. 5, 7 ст. 21 Закона № 214-ФЗ).

Во-вторых, дольщиками являются не физические лица, а организации и предприниматели. Аналогичной позиции придерживались и специалисты ФНС РФ (письмо от 16.07.2012 № ЕД-4-3/11645). Однако суды считают иначе — указанные объекты не признаются производственными в целях налогообложения НДС (постановления Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 24.05.2016 № А78-10467/2015, Арбитражного суда Уральского округа от 28.06.2016 № Ф09-6721/16, Поволжского округа от 01.02.2016 г. № Ф06-3767/2015, Северо-Кавказского округа от 08.12.2016 № А32-22883/2015, определение Верховного суда РФ от 21.09.2016 № 302-КГ16-11410). Суды указывают, что еще на этапе согласования проектной документации должно быть известно о производственном назначении нежилых помещений в строящемся многоквартирном доме. При этом в договоре долевого участия должны быть указаны характеристики каждого нежилого помещения, включая его назначение.

Таким образом, по мнению автора, для того чтобы избежать налоговых рисков в проектной декларации, застройщики должны указывать общественное назначение строящихся помещений, а в договорах отражать, что помещение относится к нежилым. В этом случае инспекторы ФНС РФ не смогут доказать производственное назначение нежилых помещений.

### **НДС при компенсации застройщику затрат на электроэнергию**

Застройщик несет расходы по оплате электроэнергии при строительстве объекта, поскольку является абонентом энергоснабжающей организации. Как правило, согласно договору, указанные расходы ему компенсирует генподрядчик по показаниям установленного электросчетчика. В связи с этим возникает вопрос — в каком порядке застройщику перевыставлять генподрядчику НДС по электроэнергии. По мнению автора, рассматриваемая ситуация аналогична отношениям арендода-

теля и арендатора и неоднозначна, при этом имеют место две позиции.

1. *Застройщик не вправе выставить счет-фактуру генподрядчику по коммунальным услугам, поэтому генподрядчик не сможет применить вычет по НДС. Поскольку для приема предъявленных сумм налога к вычету необходим счет-фактура (п. 1 ст. 169 НК РФ).*

По мнению контролирующих органов (письма Минфина России от 14.05.2008 № 03-03-06/2/51, от 24.03.2007 № 03-07-15/39, ФНС России от 04.02.2010 № ШС-22-3/86@), арендодатель (в нашем случае застройщик) не выставляет счета-фактуры по коммунальным услугам арендатору (генподрядчику), поскольку арендодатель (застройщик) эти услуги не реализует. При получении денежных средств, перечисленных одной стороной договора другой стороне для компенсации затрат по оплате коммунальных услуг, у арендодателя (застройщика) не возникает объекта обложения НДС. При этом суммы НДС к вычету у арендатора (генподрядчика) не принимаются, так как нет счетов-фактур по указанным услугам. Есть судебные решения, которые поддерживают эту позицию (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 28.01.2009 № Ф04-7965/2008(20062-А46-25), от 04.09.2008 № Ф04-5346/2008 (10854-А46-25) (определением ВАС РФ от 19.01.2009 № 17071/08 в передаче в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора отказано); ФАС Поволжского округа от 04.03.2008 № А65-8421/2007-СА1-37, ФАС Центрального округа от 14.02.2008 № А48-1629/07-6 и др.).

2. *Застройщик перевыставляет счет-фактуру, полученный от энергоснабжающей компании, генподрядчику, который в рассматриваемом случае вправе сделать вычет НДС.*

Получая счета-фактуры от энергоснабжающих компаний, арендодатель (застройщик) вправе выставить их арендатору (генподрядчику) в той же самой сумме, поскольку именно арендатор (генподрядчик) потребляет коммунальные услуги. В данном случае возмещаются затраты арендодателя (застройщика) по уплате коммунальных платежей, а не происходит реализация энергоресурсов. Суммы возмещения расходов, полученные от арендатора (генподрядчика), не являются доходом арендодателя (застройщика), так как услуги

не перепродаются арендатору (генподрядчику), а лишь компенсируются затраты арендодателя (генподрядчика).

Компенсация производится на основании счетов-фактур, выставленных арендодателем (застройщиком) арендатору (генподрядчику), что не противоречит нормам НК РФ. Уплачивающий согласно требованиям договора стоимость коммунальных услуг арендатор (генподрядчик) вправе применить вычет НДС по счетам-фактурам, которые перевыставил ему арендодатель (застройщик). Суды поддерживают такой подход (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 28.04.2010 № А45-8185/2009, ФАС Северо-Западного округа от 24.08.2010 № А56-44025/2009, ФАС Северо-Кавказского округа от 23.09.2009 № А53-20907/2008, Президиума ВАС РФ от 10.03.2009 № 6219/08 и от 25.02.2009 № 12664/08). Обосновывая свое решение, суды отмечают, что арендатор (генподрядчик) не сможет реализовать право пользования помещениями (объектом) без воды, электроэнергии, теплоэнергии и др. Таким образом, обеспечение коммунальными услугами связано, причем неразрывно, с предоставлением услуг по договору. При этом порядок расчетов за названные услуги между арендодателем (застройщиком) и арендатором (генподрядчиком) значения не имеет.

Поскольку вопрос решается неоднозначно, по мнению автора, застройщику перевыставлять счет-фактуру по коммунальным услугам не следует во избежание налоговых рисков для генподрядчика.

#### **НДС по расходам на содержание помещений построенного жилого дома**

Нередко возникает ситуация, когда существует временной промежуток между моментом ввода дома в эксплуатации (окончание строительства) и моментом передачи объекта (квартиры) участнику договора долевого строительства. Застройщик должен заключить с отобранный по результатам открытого конкурса управляющей организацией договор управления многоквартирным домом. Причем сделать это необходимо не позже, чем через пять дней со дня, когда застройщик получил разрешение на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома.



После получения разрешения на ввод многоквартирного дома в эксплуатацию застройщик передает помещения в данном доме по передаточному акту дольщикам, покупателям и др. С момента передачи указанные лица вносят плату за жилое помещение и коммунальные услуги управляющей организации (п. 7.4 ст. 155 Жилищного кодекса РФ). Расходы на содержание помещений, остающихся во владении застройщика, оплачивает он сам, перечисляя платежи управляющей компании.

Если в период управления многоквартирным домом самим застройщиком часть помещений будет передана инвесторам, застройщик перевыставляет потребителям, вступившим в пользование помещением, счета за коммунальные услуги, приходящиеся на этот период (пункт 7.3 статьи 155 Жилищного кодекса РФ). Если жилые помещения переданы физическим лицам, то они оплачивают коммунальные услуги по регулируемым тарифам. Застройщик же осуществляет расчеты с ресурсоснабжающей организацией по тарифам, установленным для потребителей-организаций, которые значительно превышают тарифы, установленные для граждан. Следует учитывать, что застройщик не вправе выставить таким потребителям счета на сумму, превышающую регулируемый тариф. Но для целей налогообложения строительная организация вправе учесть разницу тарифов как текущий убыток застройщика (письмо Минфина России от 19.07.2013 № 03-03-06/1/28346). При этом реализация коммунальных услуг застройщиком облагается НДС на общих основаниях, поскольку освобождается от налогообложения только реализация указанных услуг для ТСЖ, управляющих организаций и специализированных кооперативов.

### **НДС при выполнении строительно-монтажных работ за границей**

Нередко российские организации проектируют и строят объекты, которые расположены на территории иностранного государства (например, в странах СНГ). В этом случае при аудите необходимо учитывать некоторые особенности налогообложения НДС стоимости работ (услуг).

Операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признаются объектом налогообложения НДС.

При этом место реализации работ (услуг), которые непосредственно связаны с недвижимым имуществом, определяют по местонахождению данного имущества. Причем к указанным работам (услугам) относят строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы (подп. 1 п. 1, подп. 1 п. 1.1 ст. 148 НК РФ).

Если указанные виды работ выполняются за пределами Российской Федерации, то местом их реализации территория Российской Федерации ни для генподрядчиков, ни для субподрядчиков не признается [12]. Соответственно, налогом на добавленную стоимость данные работы в Российской Федерации не облагаются, т.е. генподрядчик налог на них нечисляет.

С проектными услугами вопрос сложнее. Дело в том, что указанные услуги относятся к инжиниринговым услугам, для которых действует иной порядок обложения НДС. Место их реализации определяют по месту осуществления деятельности покупателем.

Проектные услуги могут использоваться именно для строительства объекта, т.е. «потребляются» в иностранном государстве. В этом случае порядок налогообложения будет зависеть от того, имеет заказчик (российская компания) филиал или представительство в этой стране или нет.

Проектные услуги облагаются НДС у про- давца (генподрядчика), если услуги покупает не филиал и не представительство заказчика в иностранном государстве. Ведь в таком случае местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации на основе госрегистрации организаций-заказчика (общая норма не предусматривает установления места фактического использования результатов проектных услуг).

Если же результат проектных услуг заказчик покупает через свой филиал или свое представительство в иностранном государстве, стоимость услуг у генподрядчика НДС не облагается. Это объясняется тем, что местом реализации указанных услуг Российской Федерации не будет признаваться. Оказанные зарубежному представительству российской фирмой проектные услуги считаются реализованными за пределами территории Российской Федерации.

Согласно официальной позиции Российской Федерации не является местом реализации услуг, которые перечислены в подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, если они оказываются представительству российской организации, осуществляющему деятельность за пределами Российской Федерации (письма Минфина России от 10.10.2012 № 03-07-08/284, от 02.08.2012 № 03-07-08/231, от 07.07.2011 № 03-07-08/209 и др.). Поддерживают эту точку зрения и суды. Например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 20.09.2013 по делу № А56-59631/2012 отмечено, что территория Российской Федерации местом реализации спорных работ не признается, поскольку результат проектно-изыскательских работ реализован филиалу российской организации по месту его регистрации на территории Туркменистана и данная реализация связана с осуществлением филиалом экономической деятельности на территории этого государства. Следовательно, на территории Российской Федерации данная реализация НДС не облагается.

Следует отметить, что с 1 июля 2019 г. организации вправе принять к вычету НДС по товарам (работам, услугам), которые приобретаются для операций по реализации работ (услуг) и местом реализации которых не признается территория Российской Федерации в соответствии со ст. 148 НК РФ (подп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ). Изменения внесены Федеральным законом от 15.04.2019 № 63-ФЗ.

### **Восстановление НДС**

Принятый к вычету НДС необходимо восстановить, если объект недвижимости организация начала использовать в необлагаемых НДС операциях. Например, первоначально предполагалось использовать построенный объект недвижимости для операций, облагаемых НДС. Налог, предъявленный организацией подрядчиками (поставщиками, продавцами) был принят к вычету. Но ситуация изменилась и организация стала использовать объект и для освобождаемых от уплаты налога операций. В этом случае предъявленные организации суммы НДС необходимо восстановить (п. 6 ст. 171 НК РФ). Исключение составляют полностью самортизированные объекты или объекты, которые были введены в эксплуатацию не менее 15 лет назад.

Порядок восстановления НДС определен в ст. 171.1 НК РФ. В частности, необходимо в течение десяти лет по окончании каждого календарного года отражать восстановленную сумму налога в декларации. Восстанавливаемый налог рассчитывается в декларации за последний налоговый период каждого календарного года из десяти. Причем восстановление необходимо начинать с того года, в котором организация начала объект амортизировать. Расчет подлежащей восстановлению и уплате в бюджет суммы НДС производится исходя из одной десятой суммы налога, которая принята к вычету, в определенной доле. Эту долю рассчитывают как отношение стоимости не облагаемых НДС отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных организацией за календарный год.

В ряде случаев НДС нужно восстановить единовременно.

При переходе на упрощенную систему налогообложения, а также уплату единого налога на вмененный доход организация обязана восстановить ранее принятый к вычету по основным средствам НДС. В частности, при переходе налогоплательщика на специальный режим принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), включая основные средства, необходимо восстановить в предшествующем переходу на указанный режим налогом периоде (подп. 2 п.3 ст. 170 НК РФ). Но если до перехода на специальный режим организация не принимала к вычету суммы НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам), то и восстанавливать налог не придется (письмо ФНС России от 16.02.2012 № 03-07-11/47).

Кроме того, по мнению ФНС РФ (письмо от 23.03.2009 № ШС-22-3/216@), НДС необходимо единовременно восстановить, если организация начинает использовать объект недвижимости при вводе или после ввода в эксплуатацию только в необлагаемых НДС операциях. При этом налог восстанавливается по правилам п. 3 ст. 170 НК РФ, то есть в пропорциональном остаточной стоимости размере, причем без учета переоценки. Восстановление необходимо проводить в том налоговом периоде, когда организация начала использовать основные средства для не облагаемых НДС операций.



Полностью восстановить НДС нужно и в случаях, если уже после того, как строительство объекта недвижимости было завершено, выясняется, что требования п. 6 ст. 171 НК РФ не будут выполнены, т.е. организация не сможет учесть стоимость объекта в расходах по налогу на прибыль организаций, поскольку объект не будет амортизироваться. НДС придется восстановить в том периоде, в котором организация ввела объект недвижимости в эксплуатацию.

### **НДС при ликвидации основных средств**

При передаче подрядчиком материалов, полученных в результате демонтажа или разборки, их стоимость НДС не облагается, так как в соответствии со ст. 146 НК РФ не возникает объекта налогообложения. Поскольку собственник материалов не меняется, имущественные права не передаются и не происходит реализации. При этом сумма НДС по работам подрядчика по демонтажу основного средства принимается компанией к вычету на основании акта сдачи-приемки выполненных работ и счета-фактуры (ст.171 НК РФ).

Кроме того, возникает вопрос — нужно ли восстанавливать НДС при досрочном списании основного средства в связи с его ликвидацией.

Ранее специалисты Минфина России считали, что принятый ранее к вычету налог необходимо восстановить пропорционально остаточной стоимости, так как списанные основные средства больше не будут использоваться в облагаемых НДС операциях (письма от 29.01.2009 № 03-07-11/22, от 18.03.2011 № 03-07-11/61).

Теперь суды считают, что НДС в данном случае восстанавливать не следует (п. 10 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33, определение Верховного Суда РФ от 21.12.2018 № 306-КГ18-13567 по делу № А57-9401/2017). Обосновывается это тем, что основное средство было приобретено для об-

лагаемой НДС деятельности, а значит строительная организация приняла налог к вычету правомерно. В результате ликвидации основного средства его нельзя использовать в дальнейшем ни в какой деятельности. Такая ситуация не предусмотрена п. 3 ст. 170 НК РФ, в которой перечислены все возможные операции по восстановлению НДС.

В результате и специалисты Минфина России и ФНС РФ пришли к выводу, что при выбытии имущества по причине, не связанной с реализацией, НДС восстанавливать не нужно (письма Минфина России от 15.03.2018 № 03-03-06/1/15834, ФНС России от 21.05.2015 № ГД-4-3/8627@).

### **Заключение**

Рекомендации аудитора могут быть вос требованы при создании в организации системы внутреннего контроля, при решении вопросов, касающихся правильности исчисления налогов и минимизации налоговых рисков. Кроме того, проверяемая организация вправе использовать результаты аудита для того, чтобы получить разъяснения налоговых органов по актам проведенных проверок [13].

Для того чтобы исключить налоговые риски по налогу на добавленную стоимость, по мнению автора, строительным компаниям-застройщикам целесообразно:

- в договоре с подрядчиком указывать этапы работ или предусмотреть их авансирование. При этом с перечисленных авансов принимать НДС к вычету;
- указывать в проектной декларации, что нежилые помещения в многоквартирном доме имеют общественное назначение. В этом случае инспекторы ФНС РФ не смогут доказать производственное назначение нежилых помещений;
- не перевыставлять счета-фактуры от энергоснабжающих организаций генподрядчику.

### **Литература**

1. Жилищный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 188-ФЗ (ред. от 06.02.2020) //Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, ч. II, федеральный закон от от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.02.2020) //Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 26.11.2019)//Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Федеральный закон 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» (ред. от 27.06.2019)//Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Федеральный закон от 15.04.2019 № 63-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 9 федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»//Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Информационное письмо Президиум ВАС РФ от 24.01.2000 № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда».

7. Определение Верховного суда РФ от 21.09.2016 № 302-КГ16-11410 по делу № А78-10467/2015.

8. Определение Верховного Суда РФ от 21.12.2018 № 306-КГ18-13567 по делу № А57-9401/2017.

9. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33.

10. Постановление Президиума ВАС РФ от 10.03.2009 № 6219/08.

11. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 сентября 2013 г. по делу № А56-59631/2012.

12. Каширина М.В. Инновационное развитие строительной отрасли: особенности налогообложения компаний — застройщиков и подрядчиков // Инновационные процессы в науке и образовании : монография / Под общ. ред. Г. Ю. Гуляева. — Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение», 2019. — 218 с.

13. Каширина М.В. Особенности налогового аудита и проблемные вопросы налогообложения нефтегазодобывающих компаний // Аудитор. — 2019. — № 4. — С. 27–35.

14. Каширина М.В., Гончарова А.О. Особенности налогообложения при подрядном способе строительства // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2018. — № 12. — С. 130–140.

## НЕ ВРЕМЯ ДЛЯ ЭКОЛОГИИ?

Если мыслить глобально, все сегодняшние бедствия так или иначе спровоцированы бесконечными изdevательствами человека над Матушкой-Природой, которая, решив — как в этот раз, очевидно — взять перерыв, использует одно из действенных средств, притом даже далеко не самое сильное. А их у Нее в арсенале еще вагон и маленькая тележка. Захочет вообще стряхнуть с себя вирус человечества — Ей будет достаточно лишь слегка изменить ДНК нового коронавируса, сделав его столь же незаметным, но только более смертельным...

Странно в этой связи видеть стремление промышленников использовать пандемию коронавируса как оправдание для возврата к тому же самому, с чего все начиналось. РСПП направила в адрес премьер-министра Михаила Мишустина предложение временно отказаться от использующихся сегодня в России мер экологического надзора и регулирования (подразумевая отмену штрафов за нарушения при производстве, которые даже нельзя назвать особо эффективными), отмечая, что получение разрешительных документов и проведение процедур, таких как экологическая экспертиза, будет далее способствовать распространению коронавируса. Более того, как сообщает «Коммерсантъ» со ссылкой на направленное премьеру письмо от Российского союза про-

мышленников и предпринимателей, до 2021 г. предлагаются приостановить работы по восстановлению лесов, квотирование вредных выбросов, реализацию природоохранной деятельности и так далее — всего 73 пункта в списке, по сведениям делового издания.

Предложения российских промышленников уже вызвали справедливое возмущение Натальи Беляевой, заместителя председателя комитета по природопользованию и экологии в составе «Деловой России», которая в качестве контраргумента привела очевиднейший пример с недофинансированием отечественной медицины, который сейчас у всех на виду. Теперь, по ее словам, следует ждать экологическую катастрофу?

Хотим также спросить, а прошлогодних лесных пожаров, видимо, было недостаточно, мало сгорело?

Представительница Российской Академии Народного Хозяйства и Государственной Службы при Президенте РФ (РАНХиГС) Татьяна Ланьшина предложила в качестве компромиссного варианта продумать план мероприятий по переводу мероприятий экологического контроля в дистанционный режим и повышению безопасности тех мероприятий, для которых это невозможно

Источник: GAAP.RU

