

“Налоговые риски и оптимизация в строительстве в 2023 г”

Как выжить в грядущем “отраслевом обелении”?

Автор: Филина Ирина Игоревна

Профессиональный главный бухгалтер-член ИПБР

Эксперт МСФО

Аттестованный налоговый консультант- Член Палаты налоговых консультантов

Специалист по сопровождению банкротств строительных организаций

ТОП-7 НАЛОГОВЫХ РИСКОВ СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЙ

- ▶ **Дробление бизнеса**- разделение бизнеса на несколько компаний, применяющих специальные режимы налогообложения (УСН и ЕНВД) в целях снижения налоговой нагрузки;
- ▶ **Налоговые “разрывы”**, в автоматическом и полуавтоматическом режиме, определяемые АСК НДС-2. Основная цель-выявление выгодоприобретателя, (юр.лицо или физ.лицо), с которого есть , что взять. Удаленность в цепочке контрагентов, в данном случае не важна.
- ▶ **“Бумажный НДС”**- это получение у контрагента- «однодневки» или «транзитера» документов, которые учитываются компанией при определении затрат по налогу на прибыль и вычетов по налогу на добавленную стоимость. При этом деньги в адрес «однодневки» не переводятся. То есть ни товара, ни услуги, ни денег на самом деле нет.
- ▶ **“Обналичивание”**- крайне опасно (и дорого), не только проблемами с налоговыми органами, но и с правоохранительными органами.
- ▶ **По ст. 54.1 НК РФ** доначисляют и взыскивают и НДС, и налог на прибыль
- ▶ **Работы выполнены либо контрагентом**, у которого нет ни материально - технических, ни трудовых ресурсов, либо собственными силами.
- ▶ **Банковский финмониторинг**. Кредитные организации научились отличать реальный бизнес от обнала.
- ▶ **Выплата зарплаты в конвертах** и привлечение неофициальных рабочих бригад.

СТРАТЕГИИ ФНС ПО БОРЬБЕ СО “СХЕМАМИ”

- ▶ *Сочетание рискориентированного контроля с побуждением налогоплательщиков к самостоятельному уточнению налоговых обязательств и оплате налогов;*
- ▶ *“Планы” по минимальным начислениям ВНП : Москва 30+ млн руб (регионы около 10 млн.)*
- ▶ *Проверка “налоговых разрывов” по данным АСК НДС-2;*
- ▶ *“Тематические проверки” после систематических отказов к “побуждению”;*
- ▶ *Рейтинговая система для отбора кандидатов на ВНП (ППА-Отбор);*
- ▶ *Взыскание налоговой недоимки с взаимозависимых лиц (статья 45 НК РФ, ст.15 ГК РФ, ст.53.1 ГК РФ, ст.1064 ГК РФ, также в рамках банкротства);*
- ▶ *Поиск выгодоприобретателя налоговой выгоды в контексте АСК НДС-2*

ДОГОВОРНЫЕ ОТНОШЕНИЯ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

- ▶ ***Федеральный закон от 25 февраля 1999 г. N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений"***
 - *ГК РФ не рассматривает инвестиционный договор как самостоятельный вид договора и не предусматривает порядка его заключения.*
 - *Суды чаще всего устанавливают правовую природу инвестиционного договора и разрешают споры по правилам главы 30 ГК РФ (купля-продажа), главы 37 ГК РФ (подряд), главы 55 ГК РФ (простое товарищество).*

- ▶ ***Федеральный закон от 30 декабря 2004 г. N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации"***

- ▶ *И часто распространенные договоры строительного подряда.*

МИНИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ ИНВЕСТИЦИОННОГО ДОГОВОРА

Для минимизации налоговых рисков в ИД должно быть указано:

- ▶ *Информация о реализуемом инвестиционном проекте;*
- ▶ *Описание объекта инвестиции;*
- ▶ *Общий срок реализации инвестиционного проекта, перечень и сроки достижения обязательных показателей, характеризующих его экономическую, бюджетную и социальную эффективность;*
- ▶ *Объем и сроки инвестиций;*
- ▶ *Ответственность инвестора за нарушение сроков договора;*
- ▶ *Порядок расторжения инвестиционного договора;*
- ▶ *Условия предоставления земельного участка под строительство, если предоставление такого участка возложено на инвестора.*

МИНИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ В ДОГОВОРЕ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА

Для минимизации налоговых рисков при заключении договора строительного подряда необходимо учесть следующие формулировки:

- ▶ **Формулировку №1. О смете** как основании для расчета налоговых рисков по сделке. Подрядчик строит объект либо выполняет иные строительные работы по заданию заказчика (ст. 740 ГК). Подрядчик обязан выполнить строительные и другие связанные с ними работы в соответствии с технической документацией. В ней определяются объем, содержание работ и другие требования. Стоимость работ определяет смета (п. 1 ст. 743, п. 3 ст. 709 ГК).
- ▶ **Можно ли не составлять смету?** Да, гражданское законодательство предусматривает такую возможность. Тогда состав работ надо отразить в техническом задании. Стоимость может определяться в момент сдачи работ исходя из твердой цены договора или аналогичных цен на этот вид работ.
- ▶ **Работать без сметы опасно?** Да, это рискованный подход. Без сметы возможна ситуация, когда подрядчик не сможет потребовать оплаты той цены, которая соответствует стоимости выполненной работы. Это приведет к занижению выручки. В результате снизится доля налоговых отчислений в бюджет по сделке по сравнению с ранее запланированными. Кроме того, налоговики могут обвинить подрядчика в необоснованном завышении доли вычетов по НДС.
- ▶ **Для чего еще нужна смета?** При помощи сметы можно подтвердить затраты на оплату подрядных работ (постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 17.07.2014 № А79-78/16). Кроме того, при проверке операций по договору строители и налоговики уделяют большое внимание выявлению.

МИНИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ В ДОГОВОРЕ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА

- ▶ **Формулировка №2 .Об одностороннем акте.** Возможна ситуация, когда заказчик уклоняется от подписания акта выполненных работ. В договоре надо определить **срок**, в течение которого одна из сторон обязана подписать акт, а в случае несогласия направить мотивированный отказ. Иначе по умолчанию срок подписания документа — семь дней с момента его получения от подрядчика (п. 2 ст. 314 ГК, определение Верховного суда от 25.09.2017 № 306-ЭС17-12853 по делу № А55-5794/2016).
- ▶ По истечении **семидневного** срока акт выполненных работ будет считаться не подписанным со стороны заказчика, который уклонился от принятия работ без мотивированного отказа. В таком случае подрядчик вправе потребовать от заказчика оплаты выполненных работ (ст. 309, 310, п. 1 ст. 711 ГК). Акт подрядчик подписывает в одностороннем порядке и передает второй экземпляр заказчику вместе со счетом и претензией с требованием об оплате выполненных работ (п. 4 ст. 753 ГК).

МИНИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ В ДОГОВОРЕ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА

▶ Формулировка №3 .Об НДС с работ по утилизации строительного мусора

- ▶ Если утилизация строительного мусора **входит в обязанности подрядчика**, то в договоре или сметном расчете **необходимо предусмотреть НДС со стоимости работ подрядчика по утилизации мусора на строительной площадке.**
- ▶ **Частая ошибка:** указывают в сметном расчете стоимость работ по утилизации строительного мусора без НДС. Стороны исходят из неправильного толкования льготы по НДС для региональных операторов. Не облагается НДС реализация услуг по обращению с твердыми коммунальными отходами, но только если оказывает такие услуги региональный оператор (подп. 3б п. 2 ст. 149 НК). Подрядчик не является региональным оператором по обращению с твердыми коммунальными отходами. Значит, стоимость услуги включается в цену договора подряда. То, что подрядчик заключил договор с региональным оператором без НДС, не является основанием применять эту льготу и у себя.
- ▶ **Что делать, если в договоре предусмотрена компенсация услуг регионального оператора?**

Эта оплата не входит в состав строительных работ подрядчика. Сумму заказчик перечисляет сверх цены на строительные работы на основании выставленных счетов на оплату. По сути речь идет о компенсации расходов исполнителя. В таком случае не надо начислять НДС. Подобный вариант учета суммы компенсации необходимо оговорить в учетной политике.

СПОРНЫЕ МОМЕНТЫ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ЗАСТРОЙЩИКА

Совмещение функций застройщика и генподрядчика. Спорные вопросы по НДС

!!! Чиновники считают, что освобождение от НДС действует только при реализации жилья. Поэтому налог надо начислить со всей стоимости строительных работ, выполненных своими силами.

Аргументы в пользу застройщика:

- ▶ **Аргумент 1. Отсутствие реализации.** При долевом строительстве налоговики расценивают выполнение СМР собственными силами застройщика как реализацию результатов выполненных работ. Однако передать результаты выполненных работ самому себе застройщик не может. Участники долевого строительства не заказывают застройщику выполнение работ, не согласовывают проектно-техническую документацию и смету. Они не контролируют ход строительства, за исключением сроков, и не принимают результаты объемов работ. ДДУ этого не предусматривает. То есть дольщики и застройщик не являются сторонами договора, аналогичного договору строительного подряда. В данном случае факт реализации работ как при подрядных отношениях, отсутствует. Следовательно, не возникает объект обложения НДС.

СПОРНЫЕ МОМЕНТЫ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ЗАСТРОЙЩИКА

- ▶ **Аргумент 2. Инвестиционный характер сделки.** Передача имущества, если она имеет инвестиционный характер, не признается реализацией товаров, работ или услуг (п. 3 ст. 39 НК). Следовательно, стоимость объекта, который застройщик передает дольщику, не подлежит обложению НДС. Это должно относиться к объекту в целом и ко всем частям, этапам и видам работ и услуг, которые застройщик выполняет и оказывает в ходе долевого строительства.
- ▶ **Аргумент №3** .НК РФ не определены налогообложения НДС СМР , выполненные собственными силами застройщика с целью создания объекта долевого строительства.
- ▶ **Аргумент № 4.** СМР для собственного потребления-работы, в результате которых создаются объекты, подлежащие использованию **в собственной деятельности.** При строительстве объектов с целью их последующей продажи СМР не могут быть квалифицированы как выполняемые для собственного потребления.
- ▶ **Выводы:** В судебной практике нет единого подхода, если застройщик выполняет СМР своими силами. Претензии налоговиков не исключены, но касаться они будут в первую очередь метода формирования налоговой базы.

Три “ловушки” при расчете финансового результата застройщика

▶ Ловушка 1. В раздельном учете целевых средств, включая израсходованные

Застройщик вел учет поступающих средств дольщиков. Неожиданно налоговики ему доначислили налоги. Аргументация – отсутствует раздельный учет средств целевого финансирования. Спор дошел до Верховного суда. В итоге и он поддержал налоговиков. При рассмотрении спора выяснилось, что застройщик отражал доходы обособленно, но не вел раздельный учет расходов в соответствующих регистрах в рамках целевого финансирования. (определение Верховного суда от 02.06.2022 № 308-ЭС22-902 по делу № А15-2016/2020)

***Как подстраховаться.** Необходимо вести раздельный учет в регистрах, где отражаются не только доходы, но и расходы. Храните первичные документы, чтобы подтвердить расчеты. В учетной политике нужно предусмотреть порядок ведения раздельного учета доходов и расходов в рамках целевого финансирования.*

Три “ловушки” при расчете финансового результата застройщика

▶ **Ловушка 2. В дате, на которую считают финансовый результат.**

Законодательной методики расчета финансового результата застройщика **нет**.

▶ **Как подстраховаться.** Чтобы избежать претензий налоговиков, определите оптимальный вариант момента расчета финансового результата. Возможные варианты:

- на дату получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию;
- на дату исполнения обязательств перед участниками долевого строительства;
- на иную обоснованную дату.

Чаще всего застройщики используют второй вариант – на дату передачи объектов всем дольщикам, но не позднее срока передачи, установленного в договорах долевого участия.

Как вариант – определять экономию на дату, когда доля переданных помещений достигнет 50 процентов от всех помещений дома. Но тоже не позднее договорной даты обязательной передачи помещений в доме всем дольщикам. Возможны и другие варианты, но момент расчета финансового результата надо обязательно указать в учетной политике застройщика.

В и... определяют такой момент так, как будет выгодно им.

Три “ловушки” при расчете финансового результата застройщика

▶ **Ловушка 3. В выборе объекта, по которому считают финансовый результат.**

Анализ законодательства **не дает** ответа на вопрос, что именно следует признать объектом, по которому определяется финансовый результат. Чиновники требуют считать финансовый результат **по каждому отдельному объекту** долевого строительства – квартире или иному помещению (письмо Минфина от 07.08.2018 № 03-03-06/1/55395).

Однако:

- ▶ Судебная коллегия признала незаконной практику инспекций определять финансовый результат не в целом по дому, а по каждому договору долевого участия. И при этом не принимать во внимание убытки по отдельным договорам (определение Судебной коллегии по экономическим спорам **Верховного суда от 22.03.2021 № 309-ЭС20-17578**). Финансовый результат определяется в целом по объекту строительства, а не по каждому отдельному договору долевого строительства. Это следует из норм НК, Федерального закона от 30.12.2004 № 214-ФЗ и Положения по бухучету долгосрочных инвестиций. Еще более смелое решение: определение Верховного суда от 03.02.2021 № 306-ЭС20-22522)