

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ СТРОИТЕЛЬНОГО БИЗНЕСА

*А.А. КИЗИМ, доктор экономических наук,
профессор, профессор кафедры мировой
экономики и менеджмента,
Кубанский государственный университет.
e-mail: arko1980@mail.ru*

*Э.Э. БЕРЕЗОВСКИЙ, кандидат
экономических наук, доцент кафедры
мировой экономики и менеджмента,
Кубанский государственный университет.
e-mail: eduard.berezovski@gmail.com*

*А.Е. ПЕРОВА, кандидат экономических наук,
ст. преподаватель кафедры
мировой экономики и менеджмента,
Кубанский государственный университет.
e-mail: nasper13@mail.ru*

Аннотация

В статье рассмотрены спорные вопросы налогообложения в строительном бизнесе. Определены особенности налогообложения финансово-хозяйственных операций застройщиков и подрядчиков. Рассмотрены экономические инструменты, направленные на повышение эффективности ведения бизнеса с целью нивелирования части налоговой нагрузки.

Ключевые слова: налогообложение, строительство, логистика, планирование, Lean-менеджмент, оптимизация.

Хозяйственная деятельность предприятий сопряжена с обязанностью уплаты налогов в бюджет государства. Налогообложение значительно влияет на экономические и предпринимательские решения хозяйствующих субъектов, из чего следует, что оптимизация системы налогообложения должна осуществляться с учетом особенностей предприятия, характера его деятельности и структуры [6].

Таким образом, можно сказать, что хозяйствующие субъекты, используя правомерные инструменты налоговой оптимизации, могут минимизировать свое налоговое бремя [4].

Строительная отрасль имеет свою специфику налогообложения хозяйственных операций в связи с тем, что в ней тесно связаны оказание услуг и выполнение работ, а также

сотрудничество организаций, которые на всех этапах строительной деятельности действуют на основе разных форм гражданско-правовых договоров. Организации, работающие в этой сфере, могут выступать в качестве инвесторов, заказчиков, поставщиков, застройщиков, а также подрядчиков. В вопросах налогообложения деятельности строительных организаций большинство разногласий возникает между двумя основными участниками данного рынка – застройщиками и подрядчиками.

Налогообложение операций застройщика. Согласно законодательству РФ застройщики, ведущие деятельность на территории страны, имеют право вести свою финансово-хозяйственную деятельность как за счет собственных средств, так и посредством привлекаемых извне средств из различных источников, однако по общей статистике большинство строительных компаний (застройщиков) имеют серьезный дефицит в оборотных средствах как раз ввиду недостаточного внешнего финансирования строительных объектов, что в целом является серьезным сдерживающим фактором в увеличении объемов строительства, а также снижении себестоимости строительства как жилых, так и коммерческих объектов. Высокая стоимость ресурсов, помноженная на долгий период реализации объекта после его ввода в эксплуатацию, а также дороговизну и сложность привлечения заемных средств или инвесторов, приводит к тому, что застройщик должен нивелировать эти ри-

ски за счет более высокой маржи. В текущий момент правительство ряда регионов РФ дает возможность инвесторам (в строительной сфере) в целях стимулирования их интереса в инвестирование в конкретную отрасль уплачивать налог на прибыль организаций по пониженным ставкам (13,5%) при условии соблюдения заранее обозначенных законом условий [5].

Отдельно следует рассмотреть институт долевого строительства. В данной схеме застройщик получает возможность реализовывать недвижимость частным лицам в еще не существующем объекте, компенсируя такой риск низкой ценой. Однако на деле эта схема оказывается намного сложнее для застройщика, поскольку ему приходится вести налоговый учет доходов и расходов, которые связаны с предоставлением услуг дольщикам в рамках заключенных с ними договоров. Компенсация убытков лица, принявшего участие в долевом строительстве, в случае если объект не будет введен в эксплуатацию вовремя, или же вообще не сможет быть введен в эксплуатацию, предусматривает возврат денежных средств в полном объеме или же с большими штрафами и неустойками, которые в некоторых случаях могут достигать до 50% от стоимости недвижимого объекта. Таким образом, застройщик, который ведет прозрачный бизнес, оказывается в заведомо невыгодном положении перед системой налогообложения, поскольку сдача объекта в эксплуатацию происходит в средне-срочно-долгосрочной перспективе, и компенсировать возврат налогов он не имеет права.

В связи с тем, что такие договора носят обычно долгосрочный характер, доходом в целях налогообложения признаются денежные средства, полученные строительной организацией в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ как по долгосрочным договорам, не предусматривающим поэтапного оказания услуг. Это означает, что застройщик каждый отчетный период признает в налоговом учете сумму дохода, которая рассчитана экономически обоснованным способом, соблюдая следующие условия [5]:

- документальное подтверждение расходов;
- признание расходов по производству и реализации работы, иных расходов, принятых к учету при исчислении налога на прибыль организаций.

Во избежание рисков в договоре должен быть прописан случай, когда образуется экономия, которая остается в распоряжении застройщика и является его доходом [9].

С точки зрения глобальных изменений в строительном бизнесе России на ближайшие годы (начиная с 2019 г.), в настоящее время наблюдается тренд в укрупнении компаний-застройщиков или объединении малых застройщиков в кооперативы с целью оптимизации затрат и налогообложения. Однако следует учитывать степень влияния государственно-частного партнерства в области федеральной программы «Реновация», направленной на качественное преобразование изношенных фондов в современные, комфортные и инфраструктурно-обеспеченные жилые комплексы. Все это, вероятно, приведет к существенному изменению конъюнктуры рынка недвижимости в России.

В состав прочих доходов при исчислении налога на прибыль включается сумма превышения между фактическими затратами и договорной стоимостью по строительству объектов [5].

Если застройщик поэтапно сдает объекты, тогда доходы и расходы, а соответственно и исчисление налога на прибыль организации, определяются по каждому сданному в эксплуатацию объекту [7]. Большинство хозяйственных операций, осуществляемых застройщиками, освобождается от налогообложения НДС [5].

Текущее законодательство предусматривает освобождение от уплаты НДС факт реализации объектов недвижимости от застройщика, поскольку возведение объекта осуществлялось не в целях дальнейшей эксплуатации застройщиком. Однако последующая перепродажа объектов недвижимости из «вторых» рук или от посредников – уже облагается НДС.

У застройщика могут возникать трудности в налогообложении, когда часть строящегося объекта подлежит продаже, а другая часть – использованию в деятельности застройщика. Обложению НДС в данном случае подлежит та часть фактических расходов, которая относится к доле строящегося объекта, остающегося в распоряжении застройщика.

Указанные налоговые отчисления могут быть приняты к зачету в следующих случаях:

- при возведении объекта за счет средств застройщика;
- для продажи;
- при выполнении застройщиком строительных работ;
- при получении средств от дольщиков.

Застройщикам с 1 января 2015 г. законодательно вменили следующие правила ведения журналов учета счетов-фактур:

- в журнале регистрируются счета-фактуры, выставленные застройщиком, а также счета-фактуры, полученные застройщиком в рамках строительства объекта;
- счета-фактуры на вознаграждение застройщика в журнале не регистрируются.

Помимо сказанного застройщикам – неплательщикам НДС или застройщикам, которые освобождены от уплаты налога, необходимо сдавать в налоговую инспекцию журнал учета счетов-фактур в электронной форме. Застройщики – плательщики НДС включают в налоговую декларацию по НДС сведения, указанные в журнале.

Налогообложение операций подрядчика. Генеральный подрядчик выполняет работы по строительству объекта в соответствии с договором генподряда, который заключается с застройщиком.

Для целей налогообложения все договоры строительного подряда подразделяются на:

- краткосрочные, когда работы приходятся на один календарный год;
- долгосрочные, когда работы длятся более одного календарного года, не предусматривают поэтапную сдачу работ;
- долгосрочные договоры, которые предусматривают поэтапную сдачу работ.

Прямые расходы по договору, до момента сдачи работ, формируют незавершенное производство в соответствии с требованиями НК РФ [5].

Согласно текущим расходам застройщиков на возведение объекта незавершенное производство – самая проблемная часть как с точки зрения финансовых показателей, так и с точки зрения фактического соответствия этапов застройки по времени и их стыковке. В настоящее время данная проблема является системной, поскольку даже крупные застройщики зачастую вынуждены прибегать к услугам посредников или подрядчиков, которые

в свою очередь могут не соответствовать на деле заявленным компетенциям, а поскольку процедура отказа от работ зачастую просто невозможна ввиду того, что уже затрачены временные и финансовые ресурсы, застройщик вынужден мириться с возникающими недостатками от работ подрядчиков. Такая ситуация как минимум негативно сказывается на качестве возводимых объектов, сроках их возведения, затратах на сверхнормативные работы. Следствие из этого – прямое увеличение налогового бремени на самого застройщика.

В целях налогообложения прибыли косвенные расходы за налоговый период признаются независимо от того, произошла в этом периоде сдача работ по договору или нет.

Выручка по долгосрочным договорам признается в каждом налоговом периоде независимо от того, сданы работы по договору или нет. Ее величина определяется налогоплательщиком самостоятельно.

По долгосрочным договорам при признании выручки учет прямых расходов незавершенного производства, как правило, не ведется в связи с тем, что расходы незавершенного производства являются расходами по работам, не переданным заказчику.

В отношении этапности приемки работ заказчиком, предусмотренной договором строительного подряда, в целях налогообложения определение выручки от реализации рассчитывается по стоимости сданного этапа.

В вопросах исчисления НДС при расчетах между подрядчиком и застройщиком могут возникнуть трудности.

Законодательно не установлен особый порядок принятия застройщиком к учету выполненных подрядчиком строительно-монтажных работ. Следовательно, застройщик в этом случае руководствуется нормами Гражданского кодекса РФ: принять выполненные подрядчиком работы вместе с риском сохранности.

Развитие строительства является важнейшим показателем экономической устойчивости страны.

В 2012–2015 гг. снижался вклад строительной отрасли в общий объем поступлений налогов в бюджет РФ с 5,5% до 4,4%. Однако в 2016 г. темпы поступлений налогов достигли 4,7% (рис. 1).

Проблемные аспекты налогообложения субъектов строительного...

Распределение налогов, за исключением НДС, акцизов и налогов за пользование природными ресурсами, соответствует аналогичным показателям в целом по экономике России.

В строительном бизнесе доля налога на прибыль находится на уровне всей экономики страны, в связи с чем можно говорить о том, что рентабельность строительной отрасли не превышает средней рентабельности других отраслей экономики (рис. 2). Доля

НДС со стороны строительных организаций в структуре налоговых поступлений во многом превышает показатель по всей экономике России: 51,9% против 19,5% соответственно.

Налоговая нагрузка в отрасли в 2012–2015 гг. снизилась с 14,2% до 12,6%, однако за 2016 г. значение достигло показателя 14,1% (рис. 3).

Приведенный анализ показывает, что строительный сектор снижает долю в общем объеме поступаемых в бюджет налогов и сборов,

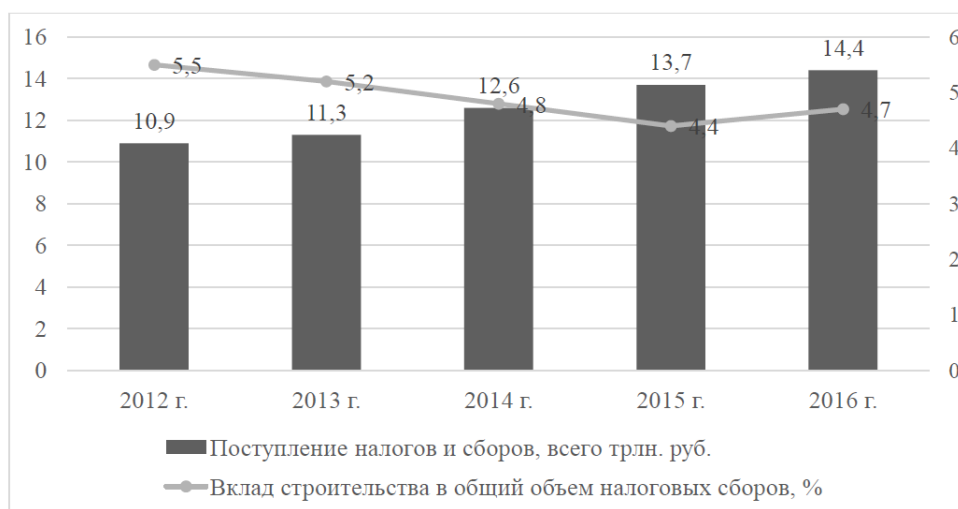


Рис. 1. Строительная отрасль в общем объеме налоговых сборов [5]

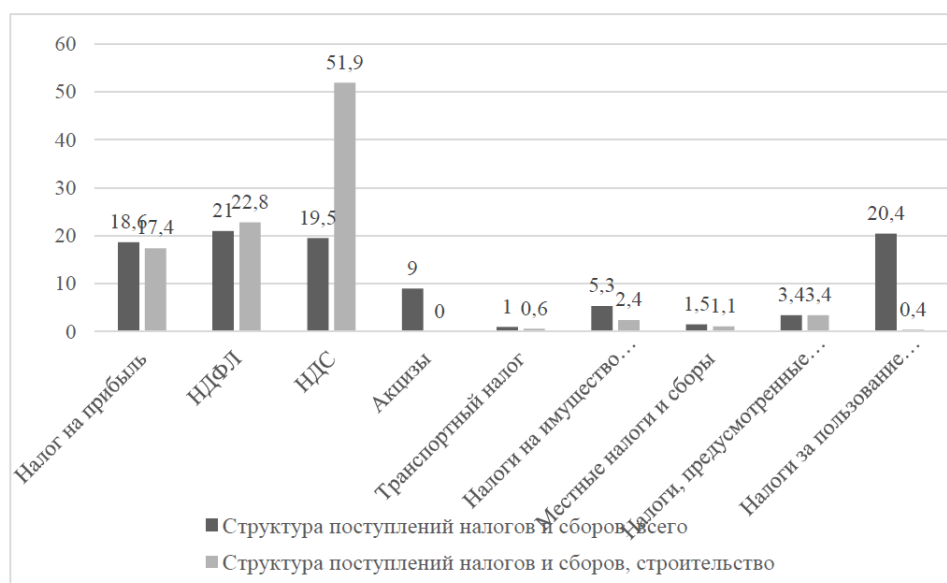


Рис. 2. Строительная отрасль в общей структуре поступлений налоговых сборов в 2016 г., % [5]

несмотря на постепенное повышение объемов собираемых налогов в отрасли. В ряде развитых стран картина в области налогообложения строительного бизнеса является обратной, поскольку имеет более щадящий подход к налогообложению в процессе возведения недвижимости, а не последующих коммерческих операций по ее перепродаже на рынке различными посредническими структурами. Таким образом, в практике ряда стран строительные компании в большей степени защищены от налогового бремени на законодательном уровне в процессе возведения и первичной реализации своих объектов, что многими специалистами считает более справедливым с точки зрения развития отрасли строительства в целом.

Также надо отметить, что показатель задолженности по налогам и сборам в строительном бизнесе в 2012–2016 гг. возрос. За 2016 г. увеличение произошло на 20% (до 142,5 млрд р.).

Все сказанное подтверждает, что необходимо урегулирование вопросов налогообложения организаций строительной отрасли. На рис. 4 представлены мероприятия по оптимизации налогообложения в строительстве.

Следует отметить, что вопрос оптимизации налогообложения в практике многих строительных компаний прорабатывается на

недостаточном уровне. Только среди крупных застройщиков существует активная практика налогового планирования и оптимизации налогообложения. Ряд мелких застройщиков, а также подрядчиков и вовсе не оценивает данный подход как эффективный с точки зрения повышения доходов компании и эффективности бизнеса.

С другой стороны, строительные компании, активно участвующие в отрасли, в практике своего менеджмента могут использовать инновационный инструментарий Lean-менеджмента и бережливых технологий с той целью, чтобы эффективно преобразовать имеющиеся «пустоты» в процессе строительства в выгодные для компании преимущества, позволяющие дополнительно сократить издержки по основному виду деятельности. Стоит отметить, что в строительной отрасли также очень эффективные инструменты – аутсорсинг и управление цепью поставок SCM, которые также позволяют ускорить процесс строительства, а значит, повысить оборачиваемость средств компании, что должно привести к получению дополнительной прибыли в одинаковый отчетный период и тем самым нивелировать часть налоговой нагрузки. Однако, помимо управления бизнес-процессами внутри компании, строительные организации должны прибегать к понятию логи-



Рис. 3. Налоговая нагрузка строительной отрасли к валовой добавленной стоимости [5]

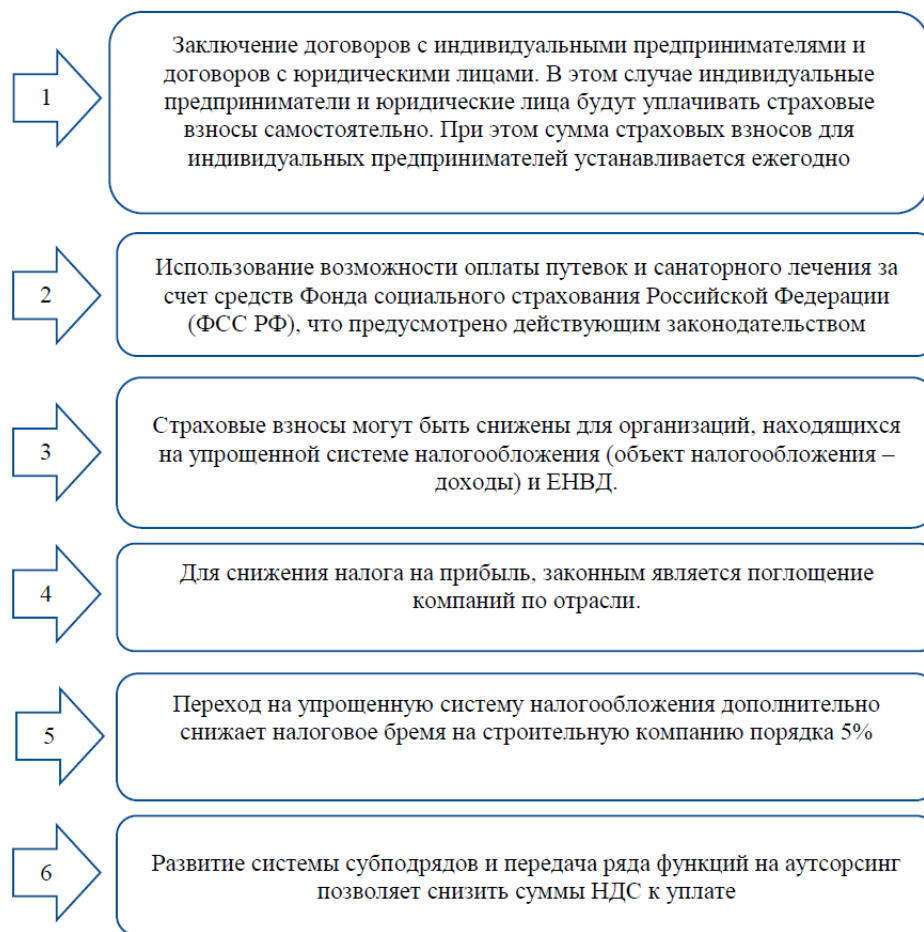


Рис. 4. Мероприятия по оптимизации налогообложения в строительном бизнесе

стического лага. В процессе планирования продаж такой подход позволяет растянуть реализацию готовых объектов на несколько отчетных налоговых периодов, что дает возможность компании повысить свою обеспеченность оборотными средствами, при этом государство не потеряет объема поступлений в виде налогов в общем номинале [1–3, 8].

В заключение следует отметить, что строительная отрасль обладает своей спецификой: организации, которые действуют в этой сфере, могут выступать в качестве дольщиков, застройщиков, а также подрядчиков. Вследствие этого рассмотрение особенностей налогообложения строительной организации – это одно из наиболее актуальных направлений.

Библиографический список

1. Анализ налогообложения в строительной отрасли. URL: <https://rask.ru/news/analiz-nalogooblozheniya-v-stroitelnoy-otrasli/>
2. Березовский Э.Э., Алехин А.А. Практические аспекты управления системой SCM в современных условиях // Поиск новой модели социально-экономического развития в условиях глобальных и локальных трансформаций: сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. 2018. С. 15–20.
3. Кизим А.А., Березовский Э.Э. Маркетинговые активности в эффективной реализации бизнес-планирования компании // Инвестиционный менеджмент и государственная инвестиционная политика: материалы Междунар. науч. конф. М., 2018. С. 228–236.

4. Кизим А.А., Перова А.Е. Оптимизации налоговых платежей в рамках системы налогового планирования предприятий различных сфер экономики // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. 2017. № 1(80). С. 14–19.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) (с изменениями и дополнениями). URL: <http://base.garant.ru/10900200/>

6. Перова А.Е. Внедрение налогового планирования как возможность совершенствования налоговой стратегии малого инновационного предпринимательства // Экономика и предпринимательство. 2015. № 12. Ч. 2. С. 903–911.

7. Постановление Правительства РФ от 16.02.2008 № 87 «О составе разделов про-

ектной документации и требованиях к их содержанию» (с изменениями и дополнениями). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_75048/

8. Тутаришев Б.З., Кизим А.А. Современные инновационные экономические инструменты в деятельности строительных организаций // Экономика устойчивого развития. 2013. № 3 (15). С. 152–160.

9. Федеральный закон от 30.12.2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_51038/