**Упрощенная система налогообложения в строительстве**

На основании пункта 4 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) условиями применения упрощенной системы налогообложения являются: доход организации за отчетный период не должен превышать 15 млн. рублей и остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, не превышает 100 млн. рублей.

Обратите внимание! При применении УСНО составляя смету, организация должна предусмотреть расходы по уплате «входного» НДС поставщиками, так как данный налог нельзя предъявить к вычету из бюджета.

Государственный комитет Российской Федерации по строительству и жилищно-коммунальному комплексу в Письме от 6 октября 2003 года НЗ-6292/10 «О порядке определения сметной стоимости работ, выполняемых организациями, работающими по упрощенной системе налогообложения» разъясняет следующее: организации и индивидуальные предприниматели работающие по упрощенной системе налогообложения платят единый налог вместо налога на прибыль, налога на имущество организаций, единого социального налога (ЕСН) и налога на добавленную стоимость (НДС).

Рассмотрим варианты, которые встречаются при применении строительными организациями УСНО.

**Подрядчик применяет УСНО, а субподрядчик на обычной системе налогообложения**

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.11 НК РФ применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Следовательно, подрядчик не будет начислять налог на добавленную стоимость со стоимости выполненных работ.

Подрядчику не придется выставлять своим заказчикам счета-фактуры, ведь обязанность составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж возложена только на плательщиков налога на добавленную стоимость (пункт 3 статьи 169 НК РФ).

Такие же разъяснения приведены в пункте 1.2 Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

В случае если организация, перешедшая на УСНО, выпишет заказчику счет-фактуру, и выделит НДС, то ей придется предоставить декларацию по НДС за данный налоговый период. И следовательно, по данной декларации организация должна уплатить в бюджет налог, выделенный в счет - фактуре (подпункт 1 пункта 5 статьи 173 НК РФ). Налог на добавленную стоимость по материальным ресурсам, которые использованы организацией при выполнении строительных работ, организация не может предъявить к вычету из бюджета (пункт 1.6 Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ).

Подпунктом 3 пункта 2 статьи 170 НК РФ установлено, что к вычету из бюджета не принимается налог на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам) производственного назначения, которые использует в своей деятельности организация, перешедшая на УСНО, сумма же налога включается в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг). По данному вопросу приведены в пункте 1.3 Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ такие же разъяснения.

Давайте рассмотрим, каков же должен быть порядок оформления счетов-фактур и учета налога на добавленную стоимость, если подрядчик, переведенный на УСНО, привлекает для исполнения договора субподрядчика, который применяет общий режим налогообложения.

Субподрядчик на сумму выполненных работ выписывает подрядчику счет - фактуру и выделяет отдельной строкой налог на добавленную стоимость. Далее субподрядчик регистрирует счет - фактуру в книге продаж, отражает сумму налога на добавленную стоимость в налоговой декларации и уплачивает ее в бюджет.

Подрядчик, получив от субподрядчика счет - фактуру и акт выполненных работ, включает всю стоимость строительных работ с учетом налога на добавленную стоимость в состав своих расходов и отражает на счете 20 «Основное производство».

После выполнения строительных работ по договору, подрядчик сдает их заказчику, при этом подписывается акт сдачи - приемки. Подрядчик не будет выписывать заказчику счет-фактуру, так как он не является плательщиком налога на добавленную стоимость. Заказчик включает стоимость выполненных работ в состав расходов на создание внеоборотного актива и отражает их на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Чтобы было понятнее, рассмотрим на примере:

Пример 1.

Заказчик ООО «Ремстрой» заключило договор на строительство складского помещения с подрядчиком ЗАО «Ремфасад», стоимость работ по договору составила 600 000 рублей (без НДС). Работы по договору должны быть выполнены в срок до 21 сентября. Для выполнения отделочных работ и для того чтобы работы были выполнены в назначенный срок, ЗАО «Ремфасад» привлекло субподрядчика ООО «Ремсервис». Стоимость выполненных работ по договору составляет 200 000 рублей (без НДС). Для выполнения работ ООО «Ремсервис» приобрело материалы на сумму 94 600 рублей (в том числе НДС - 14 430,51 рубля) Прочие расходы на строительство складского помещения (заработная плата строителей с учетом ЕСН страховых взносов в ПФР, амортизация оборудования) составили 60 000 рублей.

Рассмотрим отражение операций в бухгалтерском учете всех сторон.

Субподрядчик (ООО Ремсервис»):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 10-8 | 60 | 80 169,49 | Оприходованы материалы, полученные от поставщика  (94600 рублей -14430,51 рубля) |
| 19 | 60 | 14 430,51 | Отражен налог на добавленную стоимость по материалам |
| 60 | 51 | 94 600 | Оплачены материалы поставщику |
| 68 -1 | 19 | 14 430,51 | Предъявлен к вычету из бюджета НДС по материалам |
| 20 | 10-8 | 80 169,49 | Списаны материалы, израсходованные при выполнении работ |
| 20 | 02 (69, 70) | 60 000 | Отражены прочие расходы по выполнению работ |
| 62 | 90-1 | 236 000 | Отражена выручка от выполнения работ для ЗАО «Ремфасад» |
| 90-3 | 68-1 | 36 000 | Начислен НДС (выручка в целях исчисления НДС организация определяет «по отгрузке») (200 000 рублей х 18%) |
| 90-2 | 20 | 140 169,49 | Списана стоимость выполненных работ (80 169,49 рубля + 60 000 рублей) |
| 90-9 | 99 | 59 830,51 | Отражена прибыль от выполненных работ (236 000 рублей -36 000 рублей -140 169,49 рубля) |

Отражение операций у заказчика ООО «Ремстрой»:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 08-3 | 60 | 600 000 | Отражена стоимость строительства складского помещения |
| 60 | 51 | 600 000 | Оплачены работы ЗАО «Ремфасад» |
| 01 | 08-3 | 600 000 | Складское помещение введено в эксплуатацию |

Отражение операций у подрядчика ЗАО «Ремфасад»:

В соответствии с пунктом 3 статьи 4 Закона о бухгалтерском учете организации, применяющие УСНО, освобождаются от ведения бухгалтерского учета.

Окончание примера.

**Субподрядчик переведен на УСНО, а подрядчик на обычной системе налогообложения**

Рассматривая ситуацию, в которой субподрядчик переведен на УСНО, а подрядчик осуществляет деятельность по обычной системе налогообложения, следует обратить внимание на то, что, в этом случае принимая работы от субподрядчика, подрядчик не может предъявить к вычету из бюджета налог на добавленную стоимость по данным работам. Так как в данной ситуации субподрядчик не выставит ему счет-фактуру.

Подрядчику необходимо начислить налог на добавленную стоимость со всей стоимости работ, выполненных для заказчика. Ведь в соответствии с пунктом 1 статьи 702 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее ГК РФ) по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее в срок. А заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. В случае если подрядчик нанимает для выполнения, каких - то работ субподрядчика, то субподрядчик во взаимоотношения заказчика с подрядчиком обычно не вступает (пункт 3 статьи 706 ГК РФ). Ведь по договору подряда именно подрядчик реализует все работы заказчику. И не важно, что часть строительных работ была выполнена силами сторонних организаций.

Сделаем вывод, если подрядчик принимает общую систему налогообложения, а субподрядчик применяет УСНО, то оформление счетов - фактур и учета налога на добавленную стоимость будет происходить следующим образом.

Закончив определенный этап работ по договору, субподрядчик сдает их подрядчику. Но в этом случае субподрядчик не выписывает подрядчику счет - фактуру. Подрядчик включает в состав расходов стоимость работ, выполненных субподрядчиком, которые учитываются на счете 20 «Основное производство».

Выполнив все работы по договору, подрядчик сдаст их заказчику, при этом он выписывает заказчику счет - фактуру, регистрирует его в книге продаж, и отражает соответствующую сумму налога на добавленную стоимость в налоговой декларации. Данная сумма подлежит уплате в бюджет.

Заказчик отражает стоимость выполненных работ на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Получив от подрядчика счет-фактуру и акт сдачи - приемки выполненных работ, заказчик отнесет выделенную сумму НДС на счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Заказчик предъявит к вычету из бюджета данную сумму НДС, в случае если он является плательщиком налога на добавленную стоимость.

Пример 2.

Воспользуемся данными примера 1. Субподрядчик ООО «Ремсервис» применяет УСНО. Рассмотрим отражение операций в бухгалтерском учете всех сторон.

Для строительства складского помещения подрядчик ООО «Ремфасад» приобрело строительные материалы на сумму 250 000 рублей (в том числе НДС - 38 135,59 рубля) и понесло расходы без учета услуг субподрядчика в сумме 75 000 рублей.

Субподрядчик ООО «Ремсервис».

Организации, перешедшие на УСНО, освобождены от ведения бухгалтерского учета (пункт 3 статьи 4 Закона о бухгалтерском учете).

Отражение бухгалтерских операций у подрядчика ЗАО «Ремфасад»:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 10-8 | 60 | 211 864,41 | Оприходованы материалы, полученные от поставщика (250000 рублей -38135,59 рубля) |
| 19 | 60 | 38135,59 | Отражен налог на добавленную стоимость по материалам |
| 60 | 51 | 250 000 | Оплачены материалы поставщику |
| 68-1 | 19 | 38135,59 | Предъявлен к вычету из бюджета НДС по материалам |
| 20 | 10-8 | 211864,41 | Списаны материалы, израсходованные при выполнении работ |
| 20 | 60 | 200000 | Отражена стоимость работ выполненных субподрядчиком |
| 20 | 02, 69, 70 | 75 000 | Отражены прочие расходы по выполнению работ |
| 60 | 51 | 200000 | Оплачены работы по договору, выполненные субподрядчиком |
| 62 | 90-1 | 708 000 | Отражена выручка от выполнения работ для ООО «Ремстрой» |
| 90 -3 | 68-1 | 108 000 | Начислен НДС (выручка в целях исчисления НДС организация определяет «по отгрузке») (600 000 рублей Х 18%) |
| 90-2 | 20 | 486864,41 | Списана стоимость выполненных работ (211864,41 рубля + 75000 рублей + 200000 рублей) |
| 90-9 | 99 | 113135,59 | Отражена прибыль от выполнения работ (708000 рублей - 108000 рублей - 486864,41 рубля) |

Отражение бухгалтерских операций у заказчика ООО «Ремстрой»

Обратите внимание!

Принять к вычету НДС заказчик имеет право с момента начисления амортизации.

На основании пункта 5 статьи 172 НК РФ заказчик предъявит сумму налога к вычету из бюджета по мере постановки объекта на учет. Момент начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 08-3 | 60 | 600 000 | Отражена стоимость строительства складского помещения (708000 рублей-108000 рублей) |
| 19 | 60 | 108000 | Отражен налог на добавленную стоимость по выполненным работам |
| 60 | 51 | 708000 | Оплачены выполненные работы по договору ЗАО «Ремфасад» |
| 01 | 08-3 | 600000 | Введено в эксплуатацию складское помещение |
| 68-1 | 19 | 108 000 | Предъявлен налог на добавленную стоимость к вычету из бюджета |

Окончание примера.

ПОДРЯДЧИК И СУБПОДРЯДЧИК ОСУЩЕСТВЛЯЮТ РАБОТЫ НА УСНО

В ситуации, когда подрядчик и субподрядчик осуществляют работы по упрощенной системе налогообложения, то они освобождаются от ведения бухгалтерского учета (пункт 3 статьи 4 Закона о бухгалтерском учете). Следовательно, выписывать счета-фактуры ни подрядчик, ни заказчик не будет, а это означает, что заказчик по выполненным работам не сможет принять к вычету из бюджета налог на добавленную стоимость.

Пример 3.

ООО «Ремсервис» и ЗАО «Ремфасад» применяют УСНО. От ведения бухгалтерского учета эти организации освобождены, а значит, и выписывать счета-фактуры они не будут.

Отражение бухгалтерских операций у заказчика ООО «Ремстрой».

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 08-3 | 60 | 600 000 | Отражена стоимость строительства складского помещения |
| 60 | 51 | 600 000 | Оплачены работы ЗАО «Ремфасад» |
| 01 | 08-3 | 600 000 | Складское помещение введено в эксплуатацию |

Окончание примера.

**«Входной» налог на добавленную стоимость при УСНО**

Как списывать НДС по приобретенным материалам, в случае если организация, выполняющая строительно-монтажные работы, применяет УСНО, при этом объектом исчисления единого налога являются доходы.

Пунктом 2 статьи 346.11 НК РФ установлено, что организации, применяющие УСНО, не являются плательщиками НДС (за исключением случаев, когда ввозят товар в Россию). Следовательно, такие организации не могут воспользоваться вычетами по НДС. Организации, применяющие УСНО, включают НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) в состав расходов.

Если организация уплачивает единый налог только с доходов, поэтому она не сможет уменьшить свой налогооблагаемый доход на суммы «входного» НДС.

Если в качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы за минусом расходов, то на сумму «входного» НДС она сможет уменьшить свой налогооблагаемый доход (подпункт 8 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ).

**Учет расходов на строительство объектов ОС при применении УСНО**

Существует две точки зрения по учету расходов на строительство объектов основных средств и расходов на приобретение и достройку объектов незавершенного строительства при УСНО.

Точка зрения налогового ведомства трактуется не в пользу налогоплательщика, в соответствии со статьей 346.16 НК РФ расход на строительство объектов основных средств и расходов на приобретение и достройку объектов незавершенного строительства прямо не предусмотрен. Приобретением основных средств является покупка по договорам купли-продажи. Поэтому строительство объектов основных средств нельзя приравнять к приобретению и списать на расходы такие затраты нельзя.

Позиция налогового ведомства содержится в Письме МНС Российской Федерации от 7 мая 2004 №22-1-14/853 «Об упрощенной системе налогообложения»:

«Управление налогообложения малого бизнеса сообщает следующее.

Перечень расходов, принимаемых при исчислении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому налогоплательщиками в связи с применением упрощенной системы налогообложения, установлен пунктом 1 статьи 346.16 Кодекса.

Расходы по строительству объектов основных средств и расходы на приобретение, и достройку объектов незавершенного строительства в вышеуказанный перечень расходов не включены.

Исходя из этого, в случае, когда объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налогоплательщики при применении упрощенной системы налогообложения не вправе при исчислении налоговой базы уменьшать сумму полученных доходов на расходы по строительству объектов основных средств и достройке объектов незавершенного строительства».

Но существуют и другие мнения по данному вопросу.

Многие придерживаются того же мнения, что и налоговые ведомства, основываясь на пункте 1 статьи 257 НК РФ и пункте 8 ПБУ 6/01 из которых следует, что в налоговом и бухгалтерском законодательстве понятия «приобретение» и «сооружение» основных средств разделены. Следовательно, расходы на строительство и расходы на приобретение объекта основных средств являются разными видами затрат.

Другая точка зрения основывается на пункте 1 статьи 218 ГК РФ, приобретая имущество, организация становится его собственником, увеличивая свои активы. Право собственности может возникнуть не только в результате покупки имущества или безвозмездной передачи, но оно также возникает и на вновь созданную вещь. Следовательно, затраты на приобретение права собственности можно учитывать организации в расходах. При выборе данной позиции следует учесть, что решения данного вопроса без суда не обойдется.

Организации необходимо самостоятельно определить любой из способов.