

# Вычет НДС при капитальном строительстве

Статья 171 Налогового кодекса устанавливает случаи, в которых налогоплательщики могут принять к вычету НДС. Среди прочих операций, эта возможность предусмотрена и при капитальном строительстве. В статье мы расскажем о нюансах применения вычетов НДС при строительных работах, которые производятся по договору подряда и инвестирования.

## Общие правила

Согласно пункту 6 статьи 171 НК РФ, при капитальном строительстве вычетам подлежат суммы налога, которые предъявлены налогоплательщику в следующих случаях:

- когда он приобретает объекты незавершенного капитального строительства;
- когда он приобретает товары, работы или услуги, необходимые для выполнения строительномонтажных работ;
- когда работы по сооружению либо ликвидации, монтажу либо демонтажу, сборке либо разборке объектов основных средств производится подрядчиком, и тот предъявляет НДС налогоплательщику.

Если подрядчики и поставщики предъявляют НДС непосредственно налогоплательщику, то вычет производится в общем порядке. Для этого необходимо выполнение трех условий:

- строительный объект предназначен для облагаемой НДС деятельности;
- налогоплательщик принял на учет приобретенные товары, работы или услуги, по которым собирается заявить вычет;
- поставщики и подрядчики оформили и передали налогоплательщику счета-фактуры с выделенными в них суммами НДС.

Напомним, что помимо официальной формы счета-фактуры, утвержденной постановлением правительства № 1137, компании могут использовать составленный на его основе универсальный передаточный документ (письмо ФНС России от 21.10.13 № ММВ-20-3/96@).

## Если оформлен договор строительного подряда

Договором строительного подряда может быть предусмотрено, что объект передается заказчику по завершении всех строительных работ или же поэтапно. Однако на практике нередки случаи, когда несмотря на отсутствие в договоре условий о поэтапной сдаче, заказчик переводит оплату подрядчику периодически, например, ежемесячно. Основанием для этого являются акты приемки по форме КС-2 и справки по форме КС-3, а также выставленные подрядчиком счета-фактуры.

Между тем, рассчитываясь с подрядчиком в указанном выше порядке, заказчик может лишиться права на применение вычетов по НДС до момента приемки всего объема работ. Из положений пункта 1 статьи 172 НК РФ следует, что принять к вычету НДС, предъявленный подрядчиком, можно на основании выставленного счета-фактуры после принятия к учету выполненных им работ. Именно в моменте принятия к учету работ, произведенных подрядчиком, и заключается проблема, которая делает рискованным вычет «подрядного» НДС в указанном случае.

Дело в том, что в налоговом законодательстве прямо не пояснено, что понимается под принятием на учет работ подрядчика. Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» требует при ведении учета опираться на федеральные и отраслевые стандарты, но и они пока отсутствуют. Таким образом, на основании пункта 1 статьи 30 закона № 402-ФЗ, необходимо опираться на правила ведения бухгалтерского учета, утвержденные Минфином до 1 января 2013 года. Обратимся к ПБУ 10/99 «Расходы организации». В соответствии с документом, расходы должны повлечь уменьшение экономических выгод организации, а такая уверенность имеется

в случае, когда в отношении передачи актива отсутствует какая-либо неопределенность. Получается, что до того, как результаты работ будут переданы подрядчиком заказчику, последний не может принять их учету. При этом формы КС-2 и КС-3 не могут рассматриваться в качестве актов поэтапной приемки выполненных работ, а являются лишь расчетными документами для авансирования. Об этом сказано в письме ФНС России от 02.07.13 № ОА-4-13/11860@, а также в информационном письме Президиума ВАС РФ от 24.01.00 № 51. Раз заказчик не может принять на основании этих актов результаты работы к учету, то и заявить о вычете НДС с расходов на оплату этих работ он также не вправе. Такие выводы соответствуют позиции Минфина, выраженной, например, в письме от 5.03.09 № 03-07-11/52 и других. Специалисты ведомства указывают, что вычет «подрядного» НДС возможен только тогда, когда заказчик примет к учету результаты работы в объеме, определенном в договоре строительного подряда.

Однако в судебной практике есть случаи, когда арбитры принимали сторону заказчиков, которые произвели вычет НДС указанной ситуации (постановление Московского округа от 19.04.12 по делу № А40-77285/11-107-332). Таким образом, при отсутствии в договоре строительного подряда условия о поэтапной приемке работ заказчик может заявлять о вычетах НДС до принятия на учет всего объема работ на свой страх и риск. В таком случае велик шанс того, что ФНС с налогоплательщиком не согласится, и ему придется отстаивать свою позицию в суде.

## **Если объект возводится по инвестиционному договору**

При заключении договора инвестирования суммы налога предъявляются не инвестору, а посреднику (заказчику), который организует процесс строительства. Глава 21 Налогового кодекса не содержит порядка применения вычета при заключении инвестиционного договора, что дает почву для существования разных точек зрения на саму возможность его применения. Некоторые специалисты считают, что, поскольку инвестиционная деятельность не облагается НДС, то и право на вычет у инвестора отсутствует. «Входной» НДС инвесторы относят на стоимость объекта капитального строительства. Такая позиция поддерживается некоторыми судами (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 10.03.06 по делу № А29-502/2005). Согласно другой точке зрения, НДС не облагается лишь передача имущества, носящая инвестиционный характер, тогда как строительные операции по реализации этого инвестиционного проекта, которые оплачивает инвестор, под налогообложение попадают. В соответствии с этой позицией, «входной» НДС, который инвестор передает заказчику, может быть принят к вычету.

Заказчик, осуществляющий деятельность по договору инвестирования, по сути, является посредником между инвестором и подрядчиками (поставщиками). Средства, которые он получает от инвестора, являются источником целевого финансирования и не облагаются НДС. Однако расходы в адрес подрядчиков и поставщиков, осуществляемые заказчиком, как правило, включают НДС. Когда заказчик передает инвестору результат строительства, то объекта обложения НДС не возникает, поскольку отсутствует факт реализации (право собственности на построенный объект изначально принадлежит инвестору). При этом объект передается по фактической стоимости с учетом НДС.

Тот факт, что суммы налога, предъявленные поставщиками и подрядчиками застройщику, последний может передать инвестору, подтверждает президиум ВАС РФ (постановление от 26.06.12 по делу № А38-1216/2011). Делается это на основании сводного счета-фактуры, который составляет заказчик в адрес инвестора.

## **Порядок составления и учета сводного счета-фактуры**

Итак, чтобы передать инвестору входной НДС, заказчик должен составить сводный счет-фактуру. Делается это на основании счетов-фактур, полученных заказчиком от поставщиков и подрядчиков, причем приобретенные строительно-монтажные работы и товары выделяется в отдельный позиции.

Надо отметить, что нормы законодательства никогда не вводили такого документа, как сводный счет-фактура. Этот так называемый понятийный документ, предложенный Министерством финансов в 2006 году. Его введение было вызвано всплеском инвестиционной деятельности. И вот уже 10 лет застройщики составляют в адрес инвесторов сводный счет-фактуру, чтобы передать ему «входной» НДС.

Сводный счет-фактура составляется в двух экземплярах. Первый из них передается инвестору – именно на его основании НДС принимается к вычету. Вместе с ним инвестор должен получить копии счетов-фактур, которые поставщики и подрядчики выставили в адрес заказчика, а также копии сопровождающих операции первичных документов. Инвестор регистрирует сводный счет-фактуру в книге покупок и отражает в Журнале учета выставленных и полученных счетов-фактур.

Что касается заказчика, свой экземпляр сводного счета-фактуры он отражает в первой части Журнала. Обращаем внимание, что в книге продаж он этот документ не отражает.

На сумму своего вознаграждения заказчик выставляется инвестору отдельный счет-фактуру – в сводный документ она не включается. Этот счет-фактуру застройщик должен отразить не только в Журнале учета счетов-фактур, но и в книге продаж.