

этапа строительных работ (если понятие «этап работ» определено в договоре) либо передача подрядчиком и приемка заказчиком отдельных строительных (монтажных, пусконаладочных) и иных неразрывно связанных со строящимся объектом работ.

Налог на прибыль

Пунктом 1 ст. 249 НК РФ установлено, что для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, от реализации имущественных прав.

При этом по условиям пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы методом начисления.

Согласно п. 3 ст. 271 НК РФ по организациям, признающим доходы (расходы) методом начисления, датой получения дохода от реализации, если иное не предусмотрено гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

В связи с изложенным выручка от реализации работ, услуг по договору строительного подряда в целях обложения налогом на прибыль организаций признается на дату принятия результатов работ заказчиком (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249, п. п. 1 и 3 ст. 271 НК РФ).

Согласно условиям п. п. 1 и 2 ст. 271 НК РФ при использовании метода начисления доходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ, доход от реализации распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам.

Пунктом 1 ст. 285 НК РФ установлено, что налоговым периодом по налогу на прибыль организаций признается календарный год.

Согласно разъяснению Минфина России (см. Письмо от 21.09.2011 № 03-03-06/1/581) под производством с длительным технологическим циклом в целях исчисления налога на прибыль следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды независимо от количества дней его осуществления. Указанное распространяется только на случаи заключения договора, не предусматривающего поэтапную сдачу работ, услуг (независимо от продолжительности этапов).

При этом следует учесть, что понятие «продолжительность этапа» гл. 25 НК РФ не установлено, тогда как согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено этим Кодексом.

Таким образом, длительность этапа может определяться сторонами договора подряда самостоятельно исходя из п. 1 ст. 708 ГК РФ, а выручка – в момент сдачи объекта

или этапа строительства подрядчиком заказчику (п. 1 ст. 753 ГК РФ).

Согласно п. 4 ст. 753 ГК РФ сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами. Исходя из условий ст. 39 НК РФ и разъяснений, данных в вышеупомянутом Письме Минрегиона России от 24.11.2009 № 39196-ИП/08, в данной ситуации моментом реализации работ (услуг) по договору строительного подряда будет являться передача подрядной организацией и приемка заказчиком законченного капитальным строительством объекта в целом или выполненного этапа строительных работ (если понятие «этап работ» определено в договоре) либо передача подрядчиком и приемка заказчиком отдельных строительных (монтажных, пусконаладочных) и иных неразрывно связанных со строящимся объектом работ. Названная передача результатов приемки выполненных работ должна оформляться актом приемки законченного строительством объекта (форма № КС-11) либо актом приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма КС-14), утв. Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а.

Следует учесть, что наличие таких этапов и видов работ должно быть не только оговорено в договоре подряда, но исходя из условий п. 1 ст. 740 и п. 1 ст. 743 ГК РФ предусмотрено сметой и технической документацией на строящийся объект, определяющей объем, содержание работ и другие предъявляемые к ним требования.

Следовательно, если работы производятся по договорам подряда с длительным технологическим циклом (более одного налогового периода), предусматривающим поэтапную сдачу результатов строительного подряда работ заказчику, то у подрядчика не возникает обязанности распределять доходы от реализации строительного подряда между отчетными (налоговыми) периодами, а выручка от реализации строительного подряда работ (услуг) для целей налогообложения прибыли должна признаваться по мере выполнения и передачи заказчику отдельных этапов работ.

В ходе выполнения отдельного этапа строительных работ или строительных (монтажных, пусконаладочных) и иных неразрывно связанных со строящимся объектом работ сторонами договора подряда для осуществления непрерывности финансирования выполняемых строительных работ могут ежемесячно подписываться акты о приемке выполненных работ по форме № КС-2 и справки о стоимости выполненных работ по форме № КС-3.

Если по условиям договора строительного подряда (с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом) данные документы не признаются основанием для принятия результатов работ (этапа работ) заказчиком, а оформленные ими работы не являются отдельным этапом работ или отдельным строительным (монтажным, пусконаладочным) и иным неразрывно связанным со строящимся объектом видом работ, то исходя из п. 1 ст. 249 НК РФ и п. 3 ст. 271 НК РФ, а также ст. ст. 708, 740 и 753 ГК РФ ежемесячно составляемые подрядчиком и принимаемые заказчиком акты о приемке выполненных работ по форме № КС-2 и справки о стоимости выполненных работ по форме № КС-3 не являются документами, подтверждающими реализацию подрядчиком работ (услуг), подлежащих включению в состав доходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Денежные средства, полученные подрядчиком (определяющими доходы и расходы по методу начисления) от заказчика-инвестора в размере, определенном вышеуказанными актами по форме № КС-2 и справками о стоимости

выполненных работ по форме № КС-3, являются предоплатой (частичной оплатой) объема строительного подряда, выполняемых подрядчиком за истекший месяц, и согласно п. 1 ст. 251 НК РФ не включаются в состав налоговой базы по налогу на прибыль организаций как средства, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками.

Аналогично, по мнению автора, данный вопрос должен рассматриваться и при осуществлении строительного подряда в течение нескольких отчетных периодов (согласно п. 2 ст. 285 НК РФ отчетными периодами по налогу признаются 1 квартал, полугодие и девять месяцев календарного года; отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и т.д. до окончания календарного года).

Согласно п. 1 ст. 741 ГК РФ риск случайной гибели или случайного повреждения объекта строительства, составляющего предмет договора строительного подряда, до приемки этого объекта заказчиком несет подрядчик. Заказчик, предварительно принявший результат отдельного этапа работ, несет риск последствий гибели или повреждения результата работ, которые произошли не по вине подрядчика (п. 3 ст. 753 ГК РФ).

Исходя из вышесказанного с учетом п. 18 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 № 51. «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда», п. п. 1 и 3 ст. 753 ГК РФ, если в договоре этапом признается строительство жилого дома, акты по формам № № КС-2 и КС-3, выставляемые ежемесячно заказчику за выполненные СМР, подтверждают лишь выполнение промежуточных работ для проведения расчетов и не являются актами предварительной приемки результата отдельного этапа работ, с которыми закон связывает переход риска на заказчика.

Если строительные работы по договору строительного подряда осуществляются в течение нескольких отчетных периодов, то доход от их реализации, согласно п. 1 ст. 249 НК РФ и п. 3 ст. 271 НК РФ, также должен признаваться в момент сдачи заказчику отдельных этапов выполненных работ или отдельных строительных (монтажных, пусконаладочных) и иных неразрывно связанных со строящимся объектом работ, если это предусмотрено договором подряда.

В данной ситуации требование налоговых органов о признании для целей исчисления налога на прибыль организаций выручки на основании ежемесячных актов по форме № КС-2 и справок по форме № КС-3 будет являться неправомерным (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249, п. п. 1 и 3 ст. 271 НК РФ).

Если договор подряда, длящийся несколько отчетных периодов, не содержит положений по выполнению и сдаче заказчику отдельных этапов или видов работ, то согласно п. 2 ст. 271 НК РФ плательщик налога на прибыль – подрядная строительная организация – должен в течение действия данного договора признавать доходы от реализации строительного подряда работ (услуг) самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

При этом следует учесть, что если по условиям договора для осуществления непрерывного финансирования выполняемых строительного подряда работ сторонами ежемесячно составляются и подписываются акты по форме № КС-2 и справки по форме № КС-3 (без приемки заказчиком результатов выполненных подрядчиком строительного подряда работ согласно ст. ст. 740, 741 и 753 ГК РФ), то данные документы не являются основанием для призна-

ния выручки от реализации строительного подряда работ (услуг).

В данном случае объем выручки от реализации работ, услуг будет определяться налогоплательщиком не по суммам выполненных строительного подряда работ, указанных в формах № № КС-2 и КС-3, а расчетным путем согласно п. 2 ст. 271 НК РФ:

- либо равномерно путем деления доходов на количество отчетных периодов, в которых действует договор;
- либо путем распределения дохода пропорционально фактическим расходам (прямым, прямым на оплату труда, материальным и др.) отчетного периода в общей сумме соответствующих расходов, предусмотренных сметой.

Следует учесть, что в дальнейшем по завершении предусмотренных договором строительного подряда работ, передачи и приемки их заказчиком на основании акта сдачи-приемки выполненных работ их стоимость уже не учитывается в составе выручки на основании актов по формам № № КС-11 и КС-14 (как и соответствующая часть расходов), поскольку согласно п. 3 ст. 248 и п. 5 ст. 252 НК РФ суммы, отраженные в составе доходов (расходов) налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов (расходов).

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ для целей налогообложения прибыли подрядная организация должна установить в учетной политике, какие расходы являются прямыми, а какие косвенными. Последние ежемесячно уменьшают налогооблагаемую прибыль. Прямые расходы распределяются между незавершенным производством и принятыми покупателями заказами.

К незавершенному производству относятся остатки невыполненных заказов, а также законченные заказы, по которым не подписаны акты приемки-передачи работ (п. 1 ст. 319 НК РФ). Прямые расходы распределяются ежемесячно в два этапа. На первом этапе собирается информация о суммах прямых затрат, понесенных за месяц, а на втором – расходы распределяются между незавершенным производством и закрытыми заказами. Для этого используются сведения, содержащиеся в налоговых регистрах либо накопленные на бухгалтерских счетах.

До распределения прямых расходов между закрытыми и незавершенными заказами необходимо оценить месячный объем каждого заказа, по которому в отчетном периоде были выполнены работы (оказаны услуги). Оценить объем заказов можно:

- по договорной стоимости (без учета НДС);
- по сметной стоимости (без учета нормы прибыли);
- по прямым расходам (без учета прямых распределяемых затрат);
- по натуральным показателям или исходя из их нормативной стоимости (при условии, что работы могут быть измерены в натуральных показателях);
- любым иным экономически обоснованным способом.

Выбранный показатель необходимо закрепить в учетной политике подрядчика.

Стоимость работ определяется не только по материалам, но и по другим составляющим: заработная плата и налоги на нее, амортизация, услуги производственного характера, субподрядные работы, накладные (общехозяйственные расходы). Названные расходы, осуществленные за отчетный период, распределяются между незавершенным производством и сданными заказчику работами по коэффициенту, самостоятельно определяемому организацией. при утверждении приказа по учетной политике на текущий год. Данный коэффициент должен быть экономически обоснован, т.е. определять реальное количество затрат, относящихся к незавершенному производству. Методика расчета