

BEFL

**Строительство промышленного объекта –
распределение функций, налоговые аспекты**



Государственное регулирование	3
Субъекты инвестиционной деятельности	4
Ключевые вопросы при распределении функций между сторонами инвестиционного проекта	7
Варианты взаимодействия между сторонами инвестиционного проекта	8
Налог на прибыль и налог на имущество	14
Задачи для Инвестора-Застройщика	15
Почему BEFL	16

Основные нормативные акты инвестиционной деятельности



- ✓ Закон РФ «Об инвестиционной деятельности на территории РФ»
- ✓ Градостроительный кодекс РФ (ГрК РФ)

Основные субъекты инвестиционной деятельности



- ✓ Инвестор
- ✓ Застройщик
- ✓ Заказчик
- ✓ Генеральный подрядчик

ГрК РФ регулирует организацию и осуществление строительства, контроль за проведением строительства и ввод объектов в эксплуатацию.

ГрК РФ в части регулирования строительной деятельности по юридической силе имеет преимущественное значение по сравнению с Федеральным Законом РФ «Об инвестиционной деятельности на территории РФ».

Инвестор

осуществляет капитальные вложения на территории Российской Федерации с использованием собственных и (или) привлеченных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации.

(Закон «Об инвестиционной деятельности на территории РФ», п. 2, ст. 4)

Застройщик

юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта.

(ГрК РФ, п. 16 ст. 1)

Основные функции Застройщика

- ✓ Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляются Застройщиками.
- ✓ При выполнении строительных работ подрядным способом Застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли Заказчика.

(Письмо Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160 «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций»)

Учет Застройщиком затрат по строительству

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам: в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него.

До окончания работ по строительству объектов затраты по их возведению, учтенные на счете «Капитальные вложения», составляют незавершенное строительство. В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией.

Учет рекомендуется вести по следующей структуре расходов:

- ✓ на строительные работы;
- ✓ на работы по монтажу оборудования;
- ✓ на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- ✓ на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- ✓ на прочие капитальные затраты;
- ✓ на прочие затраты.

При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у Заказчика-Застройщика на счете «Капитальные вложения» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При заключении договора на строительство, в котором обеспечение строительства оборудованием возложено на Застройщика, бухгалтерский учет приобретения, монтажа, ввода в эксплуатацию оборудования осуществляет Застройщик.

(Письмо Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160 «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций»)

Заказчик

уполномоченное на то Инвесторами юридическое лицо, которое осуществляет реализацию инвестиционных проектов. При этом Заказчик не вмешивается в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиком может быть Инвестор.

Заказчик, не являющийся Инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством Российской Федерации.

(Закон «Об инвестиционной деятельности на территории РФ», п. 3 ст. 4)

Технический Заказчик

юридическое лицо, действующее на профессиональной основе, которое уполномочено Застройщиком и от имени Застройщика заключает договоры о выполнении инженерных изысканий, о подготовке проектной документации, о строительстве, реконструкции, капитальном ремонте объектов капитального строительства, подготавливает задания на выполнение указанных видов работ, предоставляет лицам, выполняющим инженерные изыскания и (или) осуществляющим подготовку проектной документации, строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, материалы и документы, необходимые для выполнения указанных видов работ, утверждает проектную документацию, подписывает документы, необходимые для получения разрешения на ввод объекта капитального строительства в эксплуатацию, осуществляет иные функции, предусмотренные ГрК РФ. Застройщик вправе осуществлять функции технического Заказчика самостоятельно.

(ГрК РФ, п. 16 ст. 1)

Субъект инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором и (или) государственным контрактом, заключаемыми между ними.

(Закон «Об инвестиционной деятельности на территории РФ», п. 6, ст. 4)

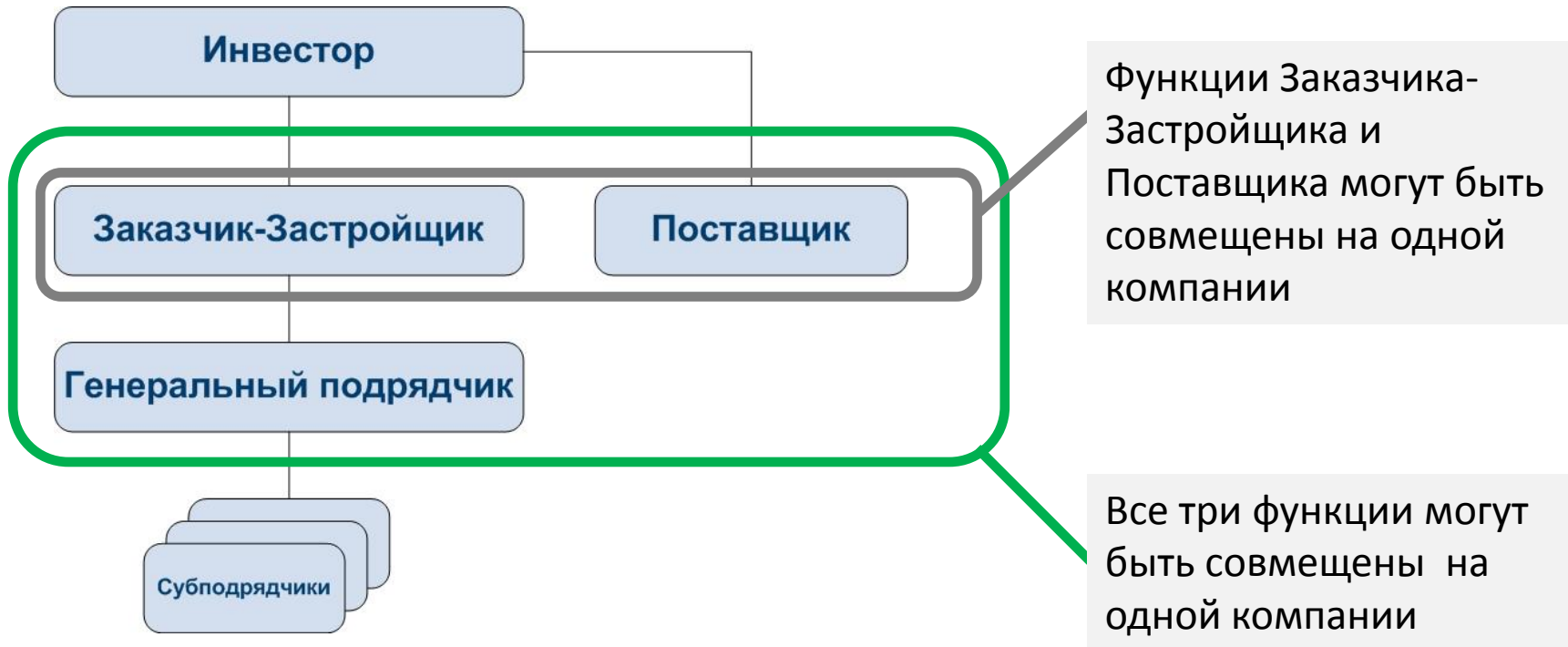
В отношении определения Заказчика Закон «Об инвестиционной деятельности» противоречит ГрК РФ.

Мы используем определение функций Заказчика, приведенное в ГрК РФ и обозначенное как «Технический Заказчик».

От распределения функций между сторонами инвестиционного проекта будет зависеть:

- Как будут выстраиваться договорные отношения и взаимоотношения сторон инвестиционного проекта
- Кто будет осуществлять контроль за соблюдением требований законодательства в области строительства
- Кто будет обеспечивать контроль за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств
- Кто будет осуществлять оперативное управление исполнением инвестиционного проекта
- Кто будет осуществлять управление финансами и контроль за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций
- Налогообложение
- Организация и ведение бухгалтерского учета, в т. ч. формирование первоначальной стоимости объектов основных средств
- Документооборот между участниками инвестиционного проекта

Схема 1



**Инвестор
получает завод
«под ключ»**

Варианты взаимодействия между сторонами инвестиционного проекта (2/6)

Характерные условия схемы 1

Инвестор финансирует строительство согласно срокам, указанным в контракте, и по завершении строительства получает готовый объект «под ключ» по Акту приемки законченного строительством объекта (формы № КС-14, КС-11)

Инвестор не является собственником объекта до момента регистрации права собственности на него

Необходимо решить вопрос о передаче Заказчику-Застройщику прав на земельный участок под создаваемым объектом

Обычно получаемое финансирование рассматривается Заказчиком-Застройщиком как «целевое финансирование» (за исключением оплаты услуг Заказчика-Застройщика) и в соответствии со ст. 146 НК РФ не облагается НДС и не включаются в налоговую базу по налогу прибыль (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ)

Инвестор не участвует в процессе строительства, в документообороте, в формировании объектов строительства и в учете НДС

Комментарии

Данный вариант предполагает минимальное участие Инвестора в процессе строительства

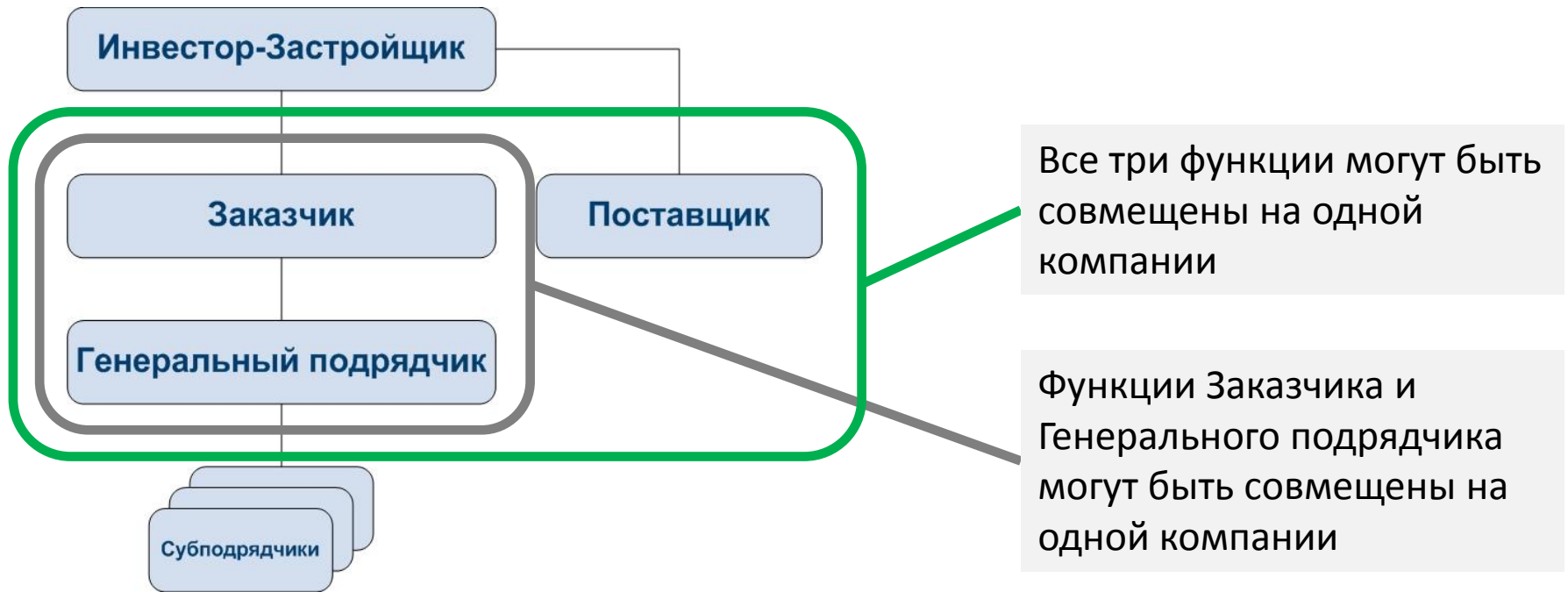
При банкротстве Застройщика Инвестор не вправе истребовать объект, незавершенный строительством. Для истребования вложенных инвестиций Инвестор будет участвовать в процессе банкротства Застройщика на общих основаниях

Следует учитывать ограничения, установленные договором аренды земельного участка и законом

Имеются риски переквалификации инвестиционного договора в договор купли-продажи (Постановление Пленума ВАС № 54 от 11.07.2011 г.). В данном случае компании, выполняющие функции Заказчика-Застройщика, обязаны будут исчислить и уплатить в бюджет НДС по каждому траншу как с авансов полученных и начислить НДС с реализации

Риск отказа в возмещении НДС снижается, так как вычет НДС будет заявлен на основании сводного счета-фактуры (ст. 169 НК РФ) или счетов-фактур от Заказчика-Застройщика

Схема 2



Правами на
земельный участок
владеет
Инвестор



Инвестор –
Застройщик
(п.16 ст.1 ГрК РФ)

Варианты взаимодействия между сторонами инвестиционного проекта (4/6)

Характерные условия схемы 2

Инвестор-Застройщик сразу приобретает право собственности на объекты, незавершенные строительством. По объектам, незавершенным строительством, может быть проведена государственная регистрация, при необходимости объект может быть передан в залог

Возможна передача функций Инвестора-Застройщика Заказчику на основании договора

НДС с авансов

- если аванс перечислен Российской компании, то Инвестор имеет право на вычет НДС с авансов на общих условиях (п. 12 ст. 171 НК РФ)
- если аванс перечислен нерезиденту и Инвестором исполнены функции налогового агента, то Инвестор имеет право на вычет по НДС только после постановки объекта на учет или принятия этапа работ (п. 3 ст. 171 НК РФ)

НДС по оборудованию, требующему монтажа, и материалам можно предъявить к вычету сразу в момент приобретения (п. 1 ст. 172 НК РФ), т. е. не ожидая монтажа оборудования или использования материалов

Комментарии

Формирование стоимости объекта строительства осуществляет Инвестор-Застройщик

Необходимо выработать регламент документооборота между Инвестором-Застройщиком и Заказчиком

Необходимо в договоре подряда предусмотреть этапы сдачи работ и оказания услуг для возможности более раннего предъявления НДС к вычету. Должен быть получен счет-фактура на аванс

НДС, уплаченный на таможне при ввозе оборудования и материалов, можно предъявить к вычету при наличии документов, подтверждающих уплату налога

Характерные условия схемы 2

Вычет НДС по операциям с объектами капитального строительства, работами, услугами

- по инжиниринговым услугам: по факту принятия услуг к учету и наличия счета-фактуры и иных документов, подтверждающих факт оказания услуги;
- по услугам (вознаграждению) Заказчика: НДС возможно предъявлять к вычету ежеквартально при наличии счета-фактуры и отчета;
- по строительным работам: НДС возможно предъявлять к вычету по окончании выполнения этапа работ (если это предусмотрено в договоре) (п. 6 ст. 171 НК РФ и п. 5 ст. 172 НК РФ). Эту позицию поддерживает МинФин России в письмах № 03-07-10/07 от 20.03.2009 г и № 03-07-10/13 от 14.10.2010 г.



Комментарии

Предъявление вычета НДС в более ранние периоды по СМР на основании ежемесячно составляемых форм № КС-2, КС-3 и счетов-фактур не является бесспорным.

Этапом считается заверченный цикл СМР, все существенные условия договора подряда должны быть определены по каждому этапу.

В связи с неоднозначностью судебной практики данный вопрос требует более глубокого анализа с учетом документов, оформляющих отношения между сторонами инвестиционного проекта.

В случае если в контракте не предусмотрены этапы СМР, то возможно предъявление в ходе всего строительства НДС к вычету по авансам (если авансирование предусмотрено в договоре и Генподрядчик (Подрядчик) является резидентом РФ), но при этом не подписываются ежемесячные промежуточные акты и не учитывается стоимость работ на счете 08 «Капитальные вложения» у Застройщика

Схема 3



Функции Генерального подрядчика и Поставщика могут быть совмещены на одной компании

Характерные условия схемы 3

В дополнение к описанию схемы 2:

Все функции Заказчика исполняет Инвестор



Комментарии

Контроль объемов выполнения работ и правильности составления всех документов по строительству объекта, получение исходно-разрешительной документации на предпроектной стадии, согласование проектной документации, технический надзор, сдача-приемка объекта и прочих функций

Налог на прибыль

- ✓ Объекты строительства будут являться амортизируемым имуществом, стоимость которого будет погашаться путем начисления амортизации (ст. 256 НК РФ);
- ✓ Срок полезного использования каждого объекта амортизируемого имущества будет определяться Инвестором самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации (п.1 ст. 258 НК РФ);
- ✓ Инвестор имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % от первоначальной стоимости основных средств (не более 30 % - в отношении основных средств, относящихся к третьей–седьмой амортизационным группам) (п.9. ст. 258 НК РФ).

Налог на имущество

- ✓ Объектами налогообложения для Инвестора будет являться движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета (п.1 ст. 374 НК РФ);
- ✓ Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При расчете среднегодовой стоимости имущества используется остаточная стоимость, сформированная в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденном в учетной политике Инвестора (п.1 ст. 375 НК РФ);
- ✓ Налоговая ставка устанавливается законом субъектов Российской Федерации и не может превышать 2,2 % (п.1 ст. 380 НК РФ);
- ✓ При установлении налога законом субъекта Российской Федерации могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования (п.2 ст. 372 НК РФ), например, для лиц, зарегистрированных и реализующих инвестиционные проекты на территории субъекта Российской Федерации в рамках инвестиционных соглашений, заключенных инвесторами с Правительством субъекта Российской Федерации.

Часто при строительстве промышленных объектов в целях защиты инвестиций Инвестор принимает на себя функции Застройщика. В этом случае Инвестору-Застройщику необходимо:

1. При заключении контрактов соблюдать все необходимые требования к принципиальным вопросам взаимодействия сторон и условия, которые позволят Инвестору снизить налоговые риски и обеспечить возможность возмещения НДС в процессе строительства;
2. Разработать критерии документального оформления сдачи результатов работ исходя из принятых принципов и правовых условий, сформировать их связь с условиями финансирования (этапы оплаты, условия раскрытия аккредитивов и т. д.);
3. Выработать рекомендации по более точной и единообразной идентификации будущих объектов бухгалтерского и налогового учетов для должного оформления прав на объекты недвижимости и начисления амортизации;
4. Разработать учетную политику Инвестора и регламенты по внутрифирменному учету объектов капитального строительства;
5. Разработать регламент документооборота между Инвестором и лицом (лицами), исполняющим функции Заказчика, Генерального подрядчика и/или подрядчиков, и технического контроля, который позволит:
 - ✓ не только осуществлять контроль за процессом, но и формировать стоимость объектов в соответствии с принципами бухгалтерского и налогового учетов;
 - ✓ разработать требования по оформлению третьими лицами счетов-фактур, которые будут приниматься к учету Инвестором, и иных документов для формирования вычетов по НДС;
 - ✓ реализовать права Инвестора на возмещение НДС в процессе, а не по результатам строительства;
6. Выбрать и внедрить ИТ-систему для сопровождения документооборота и ведения учета;
7. Организовать систему внутрифирменного архивного хранения первичных учетных документов.

- ✓ **Знаем основные процессы строительства промышленных объектов**
- ✓ **Разрабатывали и внедряли документооборот между участниками инвестиционных проектов**
- ✓ **Осуществляли контроль правильности и полноты формирования первоначальной стоимости объектов промышленного строительства**
- ✓ **Знаем особенности регистрации прав собственности на крупные промышленные объекты**
- ✓ **Участвовали в сделках слияния и поглощения, объектами которых являлись бизнес-структуры в сферах металлургической, химической, аграрной и пищевой промышленности**
- ✓ **Большой опыт финансового и юридического due diligence холдингов, крупных промышленных компаний**
- ✓ **Осуществляли оценку основных средств в целях подготовки отчетности по МСФО**
- ✓ **Успешно защищали интересы клиентов в спорах с налоговыми органами при возмещении НДС по результатам инвестиций в различных отраслях**
- ✓ **Осуществляли налоговое консультирование компаний по подготовке документов для обоснования сумм амортизации и возмещения НДС при строительстве**

Новоселов В.А.

Email: v.novoselov@befl.ru

Тел.: +7 (910) 748 21 56

Симонов Р.А.

Email: simonov@befl.ru

Тел.: +7 (910) 305 46 16