**Введение**

В начале 90-х годов в России начались рыночные преобразования. Реформированию были подвергнуты все сферы экономической жизни общества. Особенное внимание уделялось ранее неизвестным в нашей стране налоговым отношениям. Одним из первых обязательных платежей, введенных в практику налогообложения, явился налог на добавленную стоимость. Введение с 1 января 1992 г. налога на добавленную стоимость (далее НДС), обеспечило равный подход к вовлечению в процесс формирования бюджета всех хозяйствующих субъектов, независимо от организационно-правовых форм и форм собственности. То есть переход к косвенному налогообложению был обусловлен решением следующих задач:

* ориентация на гармонизацию налоговых систем стран Европы;
* обеспечение стабильного источника доходов в бюджет;
* систематизация доходов.

В настоящее время НДС - один из важнейших федеральных налогов. Это налог традиционно относят к категории универсальных косвенных налогов, которые в виде своеобразных надбавок взимаются путем включения в цену товаров, перенося основную тяжесть налогообложения на конечных потребителей продукции, работ, услуг.

За период существования налога на добавленную стоимость действующий механизм его исчисления и взимания претерпел существенные изменения. Практика применения НДС показала, что в российском законодательстве имеются спорные моменты, «белые пятна», которые необходимо ликвидировать. В связи с этим у налогоплательщиков возникает множество вопросов по толкованию и разъяснению порядка обложения, данным налогом. Это обстоятельство, главным образом, и обуславливает актуальность выбранной темы.

Таким образом, проблематика курсовой работы связана со сложностью и неоднозначностью трактования действующего законодательства по НДС.

Целью данной работы является рассмотрение особенностей исчисления и взимания НДС в строительстве.

В процессе проводимого исследования решаются следующие задачи:

- рассмотрение экономического содержания налога, его место и роль в налоговой системе РФ;

- исследование особенностей применения НДС в строительстве;

- изучение современных проблем, связанных с применением НДС в строительстве и возможные пути их решения.

**1. Экономическое содержание НДС и его значение в налоговой системе государства**

Налог на добавленную стоимость (НДС) является наиболее удачным видом косвенных налогов, получившим распространение во всем мире. К моменту его введения в России он действовал в 21 из 24 стран – членов Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР).

Идея создания конструкции (механизма) налога на добавленную стоимость принадлежит французскому экономисту М. Лоре, представившему в 1954 г. схему действия НДС и доказавшему эффективность собираемости этого налога и способность противодействовать уклонению от его уплаты [11].

Сегодня НДС является не только основным косвенным налогом, но и главным в формировании доходной части бюджета. С 2001 года 100 % поступлений по налогу зачислялось в федеральный бюджет, а удельный вес НДС в налоговых доходах федерального бюджета в 2004 — 2009 годах колеблется на уровне 40 — 30 % [11].

В настоящее время НДС - один из важнейших федеральных налогов. Основой его взимания, как следует из названия, является добавленная стоимость, создаваемая на всех стадиях производства и обращения товаров.

Оценка места и роли НДС неоднозначна, поскольку практики полагают, что этот налог как нельзя лучше обеспечивает бюджетные потребности, а аналитики критикуют этот налог за излишнюю «фискальность», неотработанность налоговой базы и чрезмерно высокие ставки [11].

Также, нельзя отрицать регулирующее влияние этого налога на экономику. Через механизм обложения НДС и, в частности, через систему построения ставок он влияет на ценообразование и инфляцию, так как фактически увеличивает цену товара на сумму налога. Безусловно, открытым остается вопрос о положительной стороне этого влияния, так как увеличение цены способствует развитию инфляционных процессов. С другой стороны НДС не сильно препятствует развитию производства, поскольку действительным его плательщиком становится не производитель, а потребитель. С психологической точки зрения этот налог, в отличие от налога на доходы физических лиц, в меньшей степени влияет на стимулы к труду, затрагивая расходы населения, а не доходы. Таким образом, конечный потребитель, уплачивая цену за товар, не замечает ее завышения на сумму налога, тогда как вычет из доходов граждан более ощутим.

Посредством применения льгот на отдельные виды продукции или конкретные операции, а также льгот, предоставляемых тем или иным плательщикам, государство имеет возможность стимулировать развитие и осуществлять поддержку социально значимых видов деятельности (образование, здравоохранение, наука, культура и др.), стимулирование экспорта отечественных товаров за границу. Наконец, посредством многократного обложения НДС всех стадий производства продукции, работ и услуг достигается равенство всех участников рынка, а государство получает возможность осуществлять более полный контроль и оперативное управление финансово-хозяйственной деятельностью субъектов. Располагая полной и точной информацией, получаемой из бухгалтерской отчетности, государственные финансовые и налоговые органы могут осуществлять более точное планирование доходов бюджета.

**2. Особенности исчисления и взимания НДС в строительстве**

**2.1 Выполнение СМР собственными силами и смешанным способом**

Сегодня многие организации занимаются строительством в собственных интересах. Строительно-монтажные работы (СМР) для собственного потребления можно осуществлять двумя способами: хозяйственным (строительство осуществляется исключительно собственными силами организации для собственных нужд) и подрядным (для строительства привлекается сторонняя фирма, с которой заключается договор строительного подряда).

В соответствии с нормами гл. 21 НК РФ выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления признается объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Практика показывает, что порядок исчисления налога по данному объекту налогообложения вызывает много вопросов у налогоплательщиков. Поэтому рассмотрим особенности этого объекта налогообложения, а также порядок исчисления суммы налога, уплаты его в бюджет и применения вычетов.

Сложность при определении данного объекта налогообложения для плательщика НДС состоит в том, что налоговое законодательство не раскрывает, что понимается под строительно-монтажными работами для собственного потребления. Поэтому на основании п. 1 ст. 11 НК РФ налогоплательщик вправе обратиться к иным отраслям законодательства, раскрывающим данное понятие. В частности, строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления (хозяйственным способом), посвящен п. 22 Постановления Росстата от 14.01.2008 N 2 "Об утверждении Указаний по заполнению формы федерального государственного статистического наблюдения N 1-предприятие "Основные сведения о деятельности организации".

Под строительно-монтажными работами, выполненными для собственного потребления, понимаются работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организаций, включая работы, для выполнения которых организация выделяет на стройку рабочих основной деятельности с выплатой им заработной платы по нарядам строительства, а также работы, выполненные строительными организациями по собственному строительству (не в рамках договоров строительного подряда, а, например, при реконструкции собственного административно-хозяйственного здания, строительстве собственной производственной базы и т.п.) [18].

Для целей НДС строительно-монтажные работы следует рассматривать как работы капитального характера, в результате которых:

а) создаются новые объекты основных средств, в том числе объекты недвижимого имущества (здания, сооружения и т.п.);

б) изменяется первоначальная стоимость объектов основных средств, находящихся в эксплуатации, в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и по иным аналогичным основаниям.

В тех случаях, когда строительные или монтажные работы не носят капитальный характер, а, например, связаны с текущим ремонтом, объект налогообложения по НДС не возникает [8].

Таким образом, для возникновения такого объекта налогообложения по

НДС, как выполнение СМР для собственного потребления, необходимо

одновременное выполнение следующих условий:

- строительно-монтажные работы выполняются субъектом для собственных нужд непосредственно своими силами.

- строительно-монтажные работы носят капитальный характер, результатом их является либо создание нового объекта основных средств, включая объекты недвижимости, либо увеличение первоначальной стоимости существующего объекта.

В целях налогообложения, местом реализации СМР признается территория Российской Федерации. Если строительно-монтажные работы выполняются за пределами территории РФ, то такие работы НДС на территории РФ не облагаются [2].

Порядок исчисления налога, установленный гл. 21 НК РФ, предусматривает, что для определения суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, налогоплательщику следует определить:

- налоговую базу по СМР, с которой налог подлежит исчислению;

- момент определения налоговой базы;

- ставку налога, по которой исчисляется налог.

В п. 2 ст. 159 НК РФ указано, что при выполнении СМР для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации. Иначе говоря, налог надлежит исчислять исходя из стоимости всех СМР, произведенных в ходе строительства.

Рассмотрим на примере порядок исчисления НДС по объекту, построенному для собственного потребления в 2009 году без привлечения подрядных организаций:

Организация "Альт плюс" осуществляет деятельность по производству технического картона и ежеквартально уплачивает НДС.

В январе организация начала строительство склада для хранения картона. В июне строительство склада было завершено и склад был введен в эксплуатацию. В этом же месяце организация подала документы на государственную регистрацию права собственности на построенный объект и получила свидетельство о праве собственности. Начислять амортизацию по объекту недвижимости организация начала в июле.

Таблица 1.Расходы на строительство склада

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование расхода | Период осуществления расходов | | | | | | Всего за период с 01.01.2009 по 30.06.2009 |
| I квартал | | | II квартал | | |
| январь | февраль | март | апрель | май | июнь |
| Стоимость материалов, списанных на строительство склада | 354 000 | 236 000 | 177 000 | 295 000 | 318 600 | 165 200 | 1 545 800 |
| в том числе НДС | 54 000 | 36 000 | 27 000 | 45 000 | 48 600 | 25 200 | 235 800 |
| Заработная плата работников (по нарядам строительства) и инженерно- технических работников (ИТР), а также начисленные ЕСН и страховые взносы | 150 000 | 200 000 | 170 000 | 165 000 | 175 000 | 150 000 | 1 010 000 |
| Амортизация основных средств, которые использовались при строительстве склада | 9 000 | 8 000 | 7 000 | 6 000 | 5 000 | 4 000 | 39 000 |
| Всего расходов без НДС | 459 000 | 408 000 | 327 000 | 421 000 | 450 000 | 294 000 | 2 359 000 |
| Итого "входной" НДС | 54 000 | 36 000 | 27 000 | 45 000 | 48 600 | 25 200 | 235 800 |

Решение:

Фактические затраты на строительство склада составили 2 359 000 руб.

На стоимость работ организация начисляет НДС в следующем порядке:

- 31 марта - на стоимость работ, исчисленную исходя из фактических расходов на их выполнение в I квартале ((459 000 руб. + 408 000 руб. + 327 000 руб.) x 18% = 214 920 руб.);

- 30 июня - на стоимость работ, исчисленную исходя из фактических расходов на их выполнение во II квартале ((421 000 руб. + 450 000 руб. + 294 000 руб.) x 18% = 209 700 руб.) [19].

В силу неоднозначной трактовки п. 2 ст. 159 НК РФ вопрос определения налоговой базы по строительству, осуществляемому смешанным способом (т.е. когда организация выполняет одну часть СМР собственными силами, а другую силами подрядной строительной организации), долгое время был предметом споров между контролирующими органами и организациями, строящими объекты в своих интересах. Так, Минфин России в Письме от 16.01.2006 N 03-04-15/01 настаивал на том, что в налоговую базу необходимо включать не только стоимость СМР, выполненных собственными силами, но и работы, выполненные подрядными организациями.

Нужно сказать, что во многих случаях суды соглашались с тем, что при ведении строительства смешанным способом у заказчика строительства стоимость работ подрядчика должна исключаться из налоговой базы по СМР, ведь в данном случае речь идет не о выполнении СМР, а о приобретении работ у подрядной организации.

Прекратил споры по данному вопросу ВАС РФ, который в своем Решении от 06.03.2007 N 15182/06 признал недействующим положение Письма Минфина России от 16.01.2006 N 03-04-15/01 в части включения в налоговую базу по СМР стоимости работ, выполненных подрядными организациями. Следовательно, у организаций, строящих объекты для собственных нужд смешанным способом, вопросов в отношении того, следует ли включать в налоговую базу работы, выполненные силами подрядных организаций, больше возникать не должно.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, учет затрат, произведенных в ходе строительства, организация ведет с применением субсчета 08-3 "Строительство объектов основных средств", открываемого к балансовому счету 08 "Вложения во внеоборотные активы". Иначе говоря, фактические затраты на строительство объекта отражаются по дебету счета 08-3 в корреспонденции со счетами учета использованных на строительство материальных ценностей и иных затрат.

Поэтому, чтобы заранее облегчить расчеты по определению налоговой базы по СМР, компании следует организовать ведение субсчетов второго порядка, например 08-3-1 "Затраты на СМР для собственного потребления, учитываемые при определении налоговой базы" и 08-3-2 "Затраты на СМР для собственного потребления, не включаемые в налогооблагаемую базу".

СМР капитального характера - как правило, деятельность долгосрочная и продолжается в течение ряда лет. Поэтому многие налогоплательщики до сих пор ведут строительно-монтажные работы, к которым приступили в 2005, 2004 гг. и даже ранее. При этом до 1 января 2006 г. они должны были определять налоговую базу в ином порядке, чем сейчас, а именно на дату принятия на учет объекта завершенного строительства (п. 10 ст. 167 НК РФ (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)).

В соответствии с п. 10 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по СМР является последнее число каждого налогового периода. Так как с 1 января 2008г. налоговым периодом исключительно для всех налогоплательщиков является квартал, то налог исчисляется поквартально, причем сделать это нужно в последний день соответствующего квартала.

Согласно ст. 164 НК РФ налогообложение СМР для собственного потребления производится по ставке 18%.

Рассмотрим на примере порядок начисления НДС по объекту, построенному смешанным способом. Стоимость работ, выполненных подрядными организациями после 1 января 2006 г., включена в налоговую базу по НДС:

Организация "Альт плюс" в октябре 2004 г. начала строить здание производственного цеха по изготовлению картона. В процессе строительства отдельные виды строительных работ выполняли подрядные специализированные организации.

В феврале 2006 г. строительство цеха было завершено и цех был введен в эксплуатацию. В этом же месяце организация подала документы на государственную регистрацию права собственности на построенный цех и получила свидетельство о праве собственности на цех. Начислять амортизацию по цеху организация начала с марта 2006 г.

Таблица 2. Расходы на строительство цеха

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование расхода | Период осуществления расходов | | | | Всего за период с 2004 г. по 28.02.2006 |
| 2004 г. | с 01.01.2005 по 31.12.2005 | январь 2006 г. | февраль 2006 г. |
| Стоимость материалов, списанных на строительство цеха | 1 180 000 | 2 360 000 | 236 000 | 118 000 | 3 894 000 |
| в том числе НДС | 180 000 | 360 000 | 36 000 | 18 000 | 594 000 |
| Заработная плата работников (по нарядам строительства) и инженерно- технических работников (ИТР), а также начисленные ЕСН и страховые взносы | 342 000 | 949 000 | 241 200 | 181 000 | 1 713 200 |
| Амортизация основных средств, которые использовались при строительстве цеха | 10 000 | 80 000 | 5 000 | 4 000 | 99 000 |
| Стоимость СМР, выполненных подрядными организациями | 826 000 | 2 950 000 | 354 000 | 70 800 | 4 200 800 |
| в том числе НДС | 126 000 | 450 000 | 54 000 | 10 800 | 640 800 |
| Всего расходов без НДС | 2 052 000 | 5 529 000 | 746 200 | 345 000 | 8 672 200 |
| в том числе собственными силами | 1 352 000 | 3 029 000 | 446 200 | 285 000 | 5 112 200 |
| Итого "входной" НДС | 306 000 | 810 000 | 90 000 | 28 800 | 1 234 800 |

Решение:

Фактические затраты организации составили 8 672 200 руб.

Для начисления НДС данную сумму расходов необходимо распределить по периодам их осуществления.

На стоимость работ организация начислила НДС в следующем порядке:

- 31 декабря 2005 г. - НДС на стоимость работ, исчисленную исходя из фактических расходов на их выполнение в период с 1 января по 31 декабря 2005 г. (3 029 000 руб. x 18% = 545 220 руб.). Напомним, что за этот период организация должна была начислить налог на стоимость СМР, выполненных только собственными силами;

- 31 января 2006 г. - НДС на стоимость работ, исчисленную исходя из фактических расходов на их выполнение в январе 2006 г. (746 200 руб. x 18% = 134 316 руб.). В данном случае организация начислила НДС на стоимость СМР, выполненных как собственными силами, так и подрядными организациями;

- 28 февраля 2006 г. - НДС на стоимость работ, исчисленную исходя из фактических расходов на их выполнение в феврале 2006 г. (345 000 руб. x 18% = 62 100 руб.). В данном случае организация начислила НДС на стоимость СМР, выполненных как собственными силами, так и подрядными организациями;

- 1 марта 2006 г. - НДС на стоимость работ, исчисленную исходя из фактических расходов на их выполнение в 2004 г. (1 352 000 руб. x 18% = 243 360 руб.). То есть за этот период организация начислила налог на стоимость

СМР, выполненных только собственными силами [19].

В соответствие с п. 3 ст. 169 НК РФ плательщик НДС обязан выписать счет-фактуру по любой операции, признаваемой объектом налогообложения по НДС, в том числе и при выполнении СМР для собственного потребления.

Особенность выставления счета-фактуры по этому основанию состоит в том, что при заполнении таких реквизитов счета-фактуры, как "Продавец", "Грузополучатель и его адрес", "Грузоотправитель и его адрес" и "Покупатель", плательщик НДС, строящий объект, должен указать свои собственные реквизиты. Счет-фактура выставляется в двух экземплярах: один налогоплательщик должен зарегистрировать в журнале выставленных счетов-фактур и соответственно внести его показатели в книгу продаж; другой подшивается в журнал полученных счетов-фактур, а его показатели вносятся в книгу покупок.

Также необходимо обратить внимание на то, что плательщик НДС, осуществляющий СМР для собственного потребления, имеет право на получение вычета по НДС, исчисленного с объема СМР [2].

Согласно ст. 172 НК РФ этот вычет применяется налогоплательщиком на момент определения налоговой базы, то есть в последний день соответствующего налогового периода по НДС.

Такие изменения в п. 5 ст. 172 НК РФ с 1 января 2009 г. внес Федеральный закон от 26.11.2008 N 224-ФЗ "О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ". Однако использовать новый порядок применения вычетов налогоплательщик вправе только в отношении сумм налога, исчисленных им за 1 квартал 2009 г.

Получать вычет по суммам налога, которые были исчислены за период с 1 января 2006 г. до 1 января 2009 г., плательщик НДС мог в определенном порядке: вначале налогоплательщик должен фактически уплатить сумму налога в бюджет и только потом применить вычет по налогу, исчисленному с объема выполненных СМР. Иначе говоря, уплата налога производилась налогоплательщиком в одном налоговом периоде, а вычет по НДС применялся в налоговом периоде, следующим за периодом уплаты.

С 1 января 2009 г. плательщик НДС получил возможность получать

вычет одновременно с исчислением налога [3].

Особенностью выполнения СМР для собственного потребления является еще и то, что в данном случае налогоплательщик имеет право не только на вычет сумм налога, исчисленных им самостоятельно с объемов СМР, но и по суммам "входного" налога:

- уплаченного им поставщикам (подрядчикам) при приобретении материалов (работ, услуг), использованных на строительство объекта;

- уплаченного им продавцу объекта незавершенного капитального строительства, который налогоплательщик достраивает своими силами.

Причем эти два вида вычетов применяются налогоплательщиков в общем порядке, то есть после принятия на учет товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

Рассмотрим на примере порядок принятия к вычету сумм "входного" НДС по материалам при выполнении СМР для собственного потребления в 2009 г.: Организация "Альт плюс" с января по июнь собственными силами осуществляла строительство склада. "Входной" НДС по оплаченным материалам, использованным при строительстве склада, составил 235 800 руб.:

- в январе - 54 000 руб.;

- в феврале - 36 000 руб.;

- в марте - 27 000 руб.;

- в апреле - 45 000 руб.;

- в мае - 48 600 руб.;

- в июне - 25 200 руб.

Таблица 3. Порядок принятия к вычету "входного" НДС

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Период предъявления "входного" НДС организации | Сумма вычета, руб. | Дата принятия к вычету | Основание |
| Январь, февраль, март | 117 000 | I квартал | абз. 1 п. 5 ст. 172 НК РФ |
| Апрель, май, июнь | 118 800 | II квартал | абз. 1 п. 5 ст. 172 НК РФ |

**2.2 Выполнение СМР силами подрядных строительных организаций**

Если строительство осуществляется исключительно собственными силами организации для собственных нужд, речь идет о хозяйственном способе. Когда для строительства привлекается сторонняя фирма, с которой заключается договор строительного подряда, следует говорить о подрядном способе [21].

По договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы. Заказчик, в свою очередь, обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену.

Очевидно, что **пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ** в данной ситуации не применяется, поскольку объектом по НДС считается именно выполнение СМР для собственного потребления (это характерно для строительства хозяйственным способом). Если же речь идет о подрядном способе, сам налогоплательщик никаких работ не осуществляет, он лишь заключает договор со сторонней организацией, заказывая ей определенный объем СМР. Следовательно, НДС заказчик СМР не начисляет и в бюджет не платит.

При осуществлении СМР с привлечением подрядных строительных организаций обязанность уплатить НДС появляется только у самой подрядной организации [21].

**3. Проблемы налогообложения добавленной стоимости в строительстве и пути их решения**

В настоящее время НДС - один из важнейших федеральных налогов. Однако, в ходе исчисления и уплаты данного налога, возникают проблемы как у самих организаций, так, не редко, и у налоговых органов.

Очень часто в хозяйственной практике предприятия, осуществляющего СМР возникают спорные ситуации, связанные с заполнением счет-фактуры: в частности графы 3 "Количество" и 4 "Цена (тариф) за единицу измерения" при выполнении СМР для собственного потребления.

По мнению многих специалистов, работы, указанные в счетах-фактурах, представляют собой сложный комплекс строительно-монтажных работ, включающий в себя широкий спектр различных операций и этапов их выполнения. При выполнении таких работ невозможно определить и указать единицу измерения выполненных работ, цену (тариф) за единицу измерения.

В связи с особенностями определения налоговой базы, установленными Налоговым кодексом РФ, при отсутствии материального результата СМР, относящегося к конкретному налоговому периоду, у организации нет возможности определить единицу измерения СМР, выполненных для собственного потребления, и она не должна быть указана в счете-фактуре.

В соответствии с пп. 6 и 7 п. 5 ст. 169 НК РФ количество работ, исходя из принятых единиц измерения, указывается только по "поставленным (отгруженным)" работам, а цена (тариф) за единицу измерения указывается лишь в соответствии с договором (контрактом).

Очевидно, что при выполнении СМР для собственного потребления ни поставка (отгрузка) работ, ни договор на их поставку не существуют, поэтому организация не обязана заполнять рассматриваемые графы счета-фактуры.

Однако такие действия нередко являются поводом для обращения налоговых органов в суды. Поэтому, следует законодательно закрепить порядок оформления таких счетов-фактур для исключения разногласий между организациями и налоговыми органами [8].

Другим спорным моментом в практике выполнения СМР являются ситуации, связанные исчислением НДС, в связи с поступлением средств от инвесторов-дольщиков при строительстве жилья: с одной стороны, согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ средства, аккумулированные на счетах застройщиков, полученные от дольщиков, являются целевыми. Следовательно, учитывать их для целей налогообложения нельзя. С другой стороны, договор участия в долевом строительстве имеет признаки договора строительного подряда, в результате чего данные денежные средства следует считать авансами с обложением НДС.

Однако для целей налогового учета возникает проблема и для её устранения, необходимо законодательно четко разграничить: какие средства и в каком случае будут являться авансами, а какие - средствами целевого финансирования [7].

Необходимо также рассмотреть проблему, связанную с налогообложением добавленной стоимости при консервации недостроенного объекта.

Консервация строительства - это временная приостановка строительства, которая предполагает возобновление строительных работ в будущем. То есть при устранении причин, повлекших консервацию, работы на объекте будут продолжены [24].

Консервация объекта строительства предполагает приостановление строительных и иных работ и осуществление после этого мероприятий, направленных на предотвращение порчи, разрушения, иного ухудшения технических характеристик оборудования, механизмов, коммуникаций, на обеспечение сохранности объекта строительства в целом.

Подготовка объектов к консервации, а также их последующее содержание требуют определенных расходов (оплата стоимости материалов, услуг сторонних организаций, в том числе проектной, подрядной, освещения, охраны и др.).

Многие специалисты сходятся в том, что принять к вычету сумму НДС со стоимости материалов и выполненных подрядчиком работ по консервации объекта застройщик не вправе. Невозможен также вычет "входного" налога с суммы затрат, понесенных в периоде временной приостановки строительства. Т.е., при остановке строительства нельзя говорить о том, что приобретенные застройщиком товары, работы, услуги используются для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС. Включить суммы "невозмещенного" налога в стоимость материалов (работ, услуг) нельзя, так как ст. 170 НК РФ содержит исчерпывающий перечень ситуаций, когда бухгалтер вправе это сделать, и рассматриваемая операция в ней не поименована. Следовательно, источником отнесения непринятого к вычету налога будет дебет счета 91-2 "Прочие расходы".

Очевидно, что такая трактовка норм гл. 21 НК РФ крайне невыгодна организациям. Смелые налогоплательщики могут попытаться доказать (в судебном порядке) правомерность предъявления сумм "входного" налога к вычету, но, к сожалению, нельзя гарантировать, что суды поддержат застройщика [21].

Таким образом, необходимо более детально изучить данный вопрос и внести четкие поправки в законодательные акты, относительно рассматриваемой проблемы.

Нередко возникают проблемы налогообложения добавленной стоимости связанные с получением разрешения на строительство.

В подавляющем большинстве случаев для строительства (реконструкции) того или иного объекта требуется разрешение. Однако очень часто работы начинают осуществлять до получения данного документа.

В результате встает вопрос: можно ли принять к вычету НДС, предъявленный подрядчиком в период оформления разрешения на строительство.

По данному вопросу не удалось найти писем Минфина и ФНС. Вместе с тем известны случаи, когда налоговые органы, сравнив дату несения расходов (например, в актах приемки-передачи выполненных работ, оказанных услуг) и дату, указанную в разрешении на строительство, исключали "входной" НДС из вычетов. При этом обычно приводится одно из двух оснований:

- поскольку у застройщика нет разрешения на строительство, операции, имеющие отношение к созданию объекта, юридически не оформлены, следовательно, не могут считаться объектами обложения НДС;

- произведенные затраты и предъявленный НДС не порождают право на вычет, поскольку не приняты к учету в порядке, установленном законодательством о капитальном строительстве. В любом случае, положения ст. 172 НК РФ не соблюдаются, значит, вычет невозможен.

Учесть данную не предъявленную к вычету сумму НДС в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, бухгалтер не вправе, поскольку нарушаются требования п. п. 1 и 2 ст. 170 НК РФ.

Понятно, что изложенная позиция крайне невыгодна застройщикам. Поэтому они стремятся добиться отмены вынесенных решений. Однако обычно предприятиям удается отстоять свое право на вычет. Суды не соглашаются со ссылками налоговых органов и указывают, что Налоговый кодекс не содержит такого ограничения для вычета, как наличие у организации разрешения на строительство. Поэтому если застройщиком соблюдены остальные требования (имеется счет-фактура, работы, услуги приняты к учету), суды отменяют решения о начислении недоимки, пеней и штрафов.

Вместе с тем некоторые суды, хотя и поддерживают налогоплательщиков, но более осторожно. ФАС ПО в Постановлении от 15.01.2009 N А12-9558/2008 отметил, что подготовительные работы, осуществленные в проверяемом периоде, не требовали получения какого-либо разрешения, поэтому налогоплательщик не нарушил нормы действующего законодательства, регламентирующего капитальное строительство. Поскольку налоговый орган не представил суду доказательства производства работ, непосредственно сопряженных со строительством объекта, суд удовлетворил иск организации.

В целом арбитражная практика складывается в пользу налогоплательщиков, поэтому у тех имеются неплохие шансы отстоять в суде право на вычет НДС, предъявленный раньше, чем было выписано разрешение на строительство [21].

**Заключение**

Сегодня НДС является не только основным косвенным налогом, но и главным в формировании доходной части бюджета страны.

Однако, для правильного исчисления и взимания НДС, необходимо знать особенности применения данного налога.

В ходе проведенного исследования были выявлены особенности исчисления и уплаты НДС в строительстве, которое может осуществляется исключительно собственными силами организации для собственных нужд (хозяйственный способ) и путем строительства с привлечением сторонних организаций, с которой заключается договор строительного подряда (подрядный способ).

Так, для возникновения такого объекта налогообложения по НДС, как выполнение СМР для собственного потребления, необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- строительно-монтажные работы выполняются субъектом для собственных нужд непосредственно своими силами;

- строительно-монтажные работы носят капитальный характер, результатом их является либо создание нового объекта основных средств, включая объекты недвижимости, либо увеличение первоначальной стоимости существующего объекта.

Налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации.

Особенностью выполнения СМР для собственного потребления является еще и то, что в данном случае налогоплательщик имеет право не только на вычет сумм налога, исчисленных им самостоятельно с объемов СМР, но и по суммам "входного" налога:

- уплаченного им поставщикам (подрядчикам) при приобретении материалов (работ, услуг), использованных на строительство объекта;

- уплаченного им продавцу объекта незавершенного капитального строительства, который налогоплательщик достраивает своими силами.

При осуществлении СМР с привлечением подрядных строительных организаций обязанность уплатить НДС появляется только у самой подрядной организации.

Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее сложных для понимания и расчета налогов в РФ. Но, в то же время, налог на добавленную стоимость является одним из самых распространенных. Поэтому очень важно создать четкий механизм его применения, как для налоговых органов, так и налогоплательщиков.

Большинство ошибок неправильного применения возникают из-за не понимания в частных случаях, а также постоянных изменений в налоговом законодательстве РФ, о чем свидетельствуют вышеизложенные особенности исчисления и уплаты НДС, а так же сопутствующие им проблемы и трудности.

Как показывает анализ законодательства и практики взимания налога на добавленную стоимость в Российской Федерации в отношении СМР, действующая система исчисления налога содержит в себе недостатки, требующие внесения изменений и дополнений в существующий порядок применения НДС.

**Список использованных источников**

1. Налоговый кодекс РФ (часть 1) от 16 июля 1998 г. № 146-ФЗ, с изм. и доп. на 01.01.2010 г. : Консультант Плюс 2010 г.

2. Налоговый кодекс РФ (часть 2) от 5 августа 2000 г, с изм. и доп. на 01.01.2010 г. : Консультант Плюс 2010 г.

3. О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ : Федеральный закон от 26.11.2008 N 224-ФЗ : Консультант Плюс 2010 г.

4. Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость : Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 N 914 : Консультант Плюс 2010 г.

5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н : Консультант Плюс 2010 г.

6. О порядке применения вычетов по НДС по объектам недвижимости (основным средствам) : Письмо ФНС РФ от 28.11.2008 N ШС-6-3/862@ : Консультант Плюс 2010 г.

7. **Бокач С.Б., Бокач А.С., Система исчисления и взимания НДС в строительстве и её особенности // Учет в строительстве. 2008. № 4.**

**8.** Власова М.А. НДС: особенности исчисления и уплаты. Профессиональный комментарий // Экономико-правовой бюллетень 2008. N 2.

9. Демехин А.И. Актуальные проблемы применения закона об участии в долевом строительстве добросовестными застройщиками // Юрист № 2. 2009.

10. Дементьев А.Ю. Бухгалтерский учет и налогообложение в строительстве : "Питер" Издательский дом БИНФА. 2008.

11. Диденко О. В., Байбородина В.Г. Федеральные налоги и сборы с организаций : учебное пособие, Хабаровск : РИЦ ХГАЭП. 2010.

12. **Золотова О. Е.** Строительство объекта для собственных нужд

URL: http://www.audit-it.ru (дата обращения: 16.09.2008 г.)

13. Кошкина Т.Ю. О вычете НДС, предъявляемого подрядчиком // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2009. N 8.

14. Либерман К.А. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Глава 21 // РОСБУХ. 2009 г.

15. НДС при СМР для собственного потребления // Аудит и налогообложение. N 3. 2009 г.

16. НДС с авансов: разбираемся с новыми правилами // Горячая линия бухгалтера N 6. 2009 г.

17. Осипова Е.С. Методологические основы модернизации налогообложения добавленной стоимости // Налоги. 2009. N 2.

18. Практическая налоговая энциклопедия. Том. 4. Налог на добавленную стоимость / под ред. А.В. Брызгалина (актуально по состоянию законодательства на март 2010 г.).

19. Практическое пособие по НДС : Консультант Плюс. 04.03.2010 г.

20. Сизова О. Подстелить соломку при проверке НДС // Расчет. 2009. №5.

21. Сорока А.В. Строительные заботы: будьте внимательны с НДС // Вмененка. 2007. N 6

22. Строительство / под общей редакцией Ю.А.Васильева : Аюдар Пресс. 2009.

23. Трапезников В.А. Применение налоговых вычетов по НДС у генподрядной организации в строительстве // Право и экономика. 2009. N 1.

24. **Тухватуллин Р. Ш. Консервация строительства // Учет в строительстве. 2009. № 4.**

25. Энциклопедия спорных ситуаций по НДС : Консультант Плюс, 11.03.2010г.