

## РЕФОРМИРОВАНИЕ НДС И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ\*

Тахир Габдрашитович ДАВЛЕТШИН

директор ООО «Буровые и нефтепромысловые насосы»,  
Казань, Российская Федерация  
shentmz@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-7714-5182>  
SPIN-код: 9864-6843

### История статьи:

Рег. № 871/2018  
Получена 26.11.2018  
Получена в  
доработанном виде  
12.12.2018  
Одобрена 26.12.2018  
Доступна онлайн  
17.01.2022

УДК 336.221.24

JEL: H21, H25, H26,  
H30

### Ключевые слова:

общая система  
налогообложения,  
упрощенная система  
налогообложения,  
гармонизация  
налоговых режимов,  
налог на  
добавленную  
стоимость, трудовые  
артели

### Аннотация

**Предмет.** Особенности налогообложения предприятий строительной отрасли, налоговая нагрузка и финансовые результаты в зависимости от режимов налогообложения и структуры затрат, влияние на финансовые результаты предприятий несовершенства налогового законодательства на границе общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов.

**Цели.** Формирование эффективной системы налогов, стимулирующей экономический рост, обеспечивающей повышение доходов бюджетной системы, максимальное вовлечение в правовое поле субъектов предпринимательской деятельности в строительной отрасли.

**Методология.** Использованы общенаучные подходы и методы.

**Результаты.** Исследована роль несовершенства законодательства об НДС как основной причины применения теневых финансовых схем организациями строительного комплекса. Расчетная налоговая нагрузка на строительные организации в зависимости от структуры затрат на разных режимах налогообложения показывает, что общая система налогообложения предполагает высокий уровень налоговой нагрузки. Переход малых предприятий на упрощенную систему налогообложения приводит к росту затрат на производство, поскольку НДС, уплаченный при приобретении ресурсов, не возмещается, а относится на себестоимость. Кроме этого, при реализации покупателям на общей системе налогообложения товары (работы, услуги) предприятий на упрощенной системе востребованы по цене, ниже на ставку НДС, что катастрофически ухудшает финансовые результаты и провоцирует обращение к незаконным схемам уклонения от налогообложения.

**Выводы.** Расчетный уровень налогообложения предприятий строительной отрасли высок, сильно зависит от выбора налогового режима, что противоречит принципам равенства, нейтральности, справедливости и соразмерности налогообложения. Необходимы новые налоговые режимы, учитывающие особенности строительной деятельности: режим реального освобождения от НДС микропредприятий производственной сферы в рамках общей системы налогообложения с отменой п. 5 ст. 173 НК РФ; специальный налоговый режим «Налогообложение

трудовых артелей» с максимально упрощенной системой налогообложения и отчетности и регистрацией по месту их деятельности с принятием закона о трудовых артелях.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

---

**Для цитирования:** Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и налогообложение строительной отрасли // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 1. – С. 75 – 107.  
<https://doi.org/10.24891/ia.25.1.75>

---

## **Введение**

Строительство — неотъемлемая и важнейшая составляющая национальной экономики, образующая около 5,7% ВВП. Основными участниками строительства являются: инвесторы, заказчики-застройщики, проектные организации, строительно-монтажные предприятия, предприятия индустрии строительных материалов, транспортные организации. Представлен весь спектр предприятий по размеру бизнеса, формам собственности и организационно-правовым формам, а география строительной деятельности — весь мир.

Товары (работы, услуги), производимые строительной организацией, ограничены отдельным заказом, поэтому создание каждой новой единицы продукции требует специальной проработки, вовлечения большого числа участников, в том числе новых, что требует высокой профессиональной, технической и технологической готовности.

Важным звеном регулирования строительной деятельности является налоговое законодательство.

Одной из главных проблем предпринимательской деятельности выступает несовершенство гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость», отсутствие гармонизации налоговых режимов «Общая система налогообложения — Специальные налоговые режимы» [1, 2], что можно назвать в числе основных причин уклонения от налогообложения. Несовершенство налогового законодательства приводит к возникновению большого количества налоговых споров и правонарушений. По данным МВД, основной вид правонарушений в строительной отрасли связан с уклонением от налогообложения — незаконное возмещение НДС и применение теневых финансовых схем.

Несмотря на особенности строительного бизнеса, такие как территориальная разрозненность объектов строительства, необходимость в длительных подготовительных работах (разработке проектов, получении

---

\* Статья подготовлена по материалам журнала «Финансы и кредит». 2019. Т. 25. Вып. 2.

разрешений и т.д.), многоступенчатость взаиморасчетов субъектов строительства, разнообразие организационно-правовых форм предприятий и применяемых ими налоговых режимов, широкое применение временной рабочей силы, в том числе трудовых мигрантов из других регионов и стран, в НК РФ отсутствует специальный налоговый режим для строительной деятельности, наиболее полно учитывающий ее особенности, например, по аналогии с единым сельскохозяйственным налогом (ЕСХН). Также де-факто нет налоговых льгот для строителей, налоговое законодательство устанавливает единственную льготу, предоставляемую строительным компаниям — освобождение от НДС услуг застройщика, действующего на основании договора участия в долевом строительстве.

### **Основные налоги и налоговые режимы в строительстве**

Структура налогов и сборов строительной отрасли на 90% состоит из трех налогов: НДС, НДФЛ, налога на прибыль и страховых взносов в социальные фонды (*табл. 1*). Несмотря на широкое распространение малых форм хозяйствования и специальных налоговых режимов, невелика доля специальных налоговых режимов в общем объеме налоговых поступлений — 2,8%.

На первый взгляд налоговая нагрузка низка, в целом на отрасль она составляет 14,6% от выручки с учетом НДФЛ, НДС и взносов в социальные фонды. Оборот организаций всех форм собственности по виду деятельности «Строительство» в 2017 г. составил 6 796,2 млрд руб.<sup>1</sup>

Однако расчет потенциальной налоговой нагрузки на стандартное предприятие строительной отрасли при действующих налогах показывает, что налоговая нагрузка должна быть значительно выше, в среднем около 25%. Результаты обследования деловой активности строительных организаций также свидетельствуют о значительности налоговой нагрузки в строительной отрасли<sup>2</sup>. Основными факторами, сдерживающими деятельность строительных организаций, 34% опрошенных руководителей организаций называют высокий уровень налогов, которые опережают такие факторы, как «недостаток заказов на работы», «высокая стоимость материалов, конструкций, изделий» (по 29%), «неплатежеспособность заказчиков» (27%). Поэтому есть основания считать, что статистические данные по отрасли в целом не отражают реальную налоговую нагрузку на строительные организации, ведущие свою деятельность в рамках налогового законодательства. Причина кроется в широком применении специальных налоговых режимов (вклад от них в налоговые поступления

<sup>1</sup> ФСГС Сборник «Строительный комплекс Российской Федерации в 2017 году».  
URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/building/](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/building/)

<sup>2</sup> Там же.

2,8%), и в массовом уклонении от налогообложения через фирмы-однодневки.

В соответствии с действующим налоговым законодательством строительные организации и предприниматели имеют возможность выбора между применением общей системы налогообложения (далее — ОСНО), упрощенной системы налогообложения (далее — УСН), системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее — ЕНВД) или патентной системы налогообложения (далее — ПСН).

Наряду с ОСНО значительное количество строительных организаций применяют УСН, этот режим предпочтителен для тех, кто реализует свои товары (работы, услуги) предприятиям на специальных налоговых режимах и физическим лицам. Согласно п. 2 ст. 346.11 НК РФ организации, применяющие УСН, освобождены от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество и ЕСН. Кроме того, они не являются плательщиками НДС, за исключением налога, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию России. Для использования в своей деятельности УСН юридические лица (далее — ЮЛ) или индивидуальные предприниматели (далее — ИП) должны соответствовать ряду требований, главное из которых — предельное значение доходов, полученных за налоговый период (год) — не выше 150 млн руб. (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Специальные налоговые режимы ЕНВД и ПСН предпочтительны для тех, кто реализует свои товары (работы, услуги) исключительно физическим лицам для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Перечень разрешенных видов услуг для применяющих специальные налоговые режимы ЕНВД и ПСН определены ст. 346.26 НК РФ и ст. 346.43 НК РФ. Они подразумевают оказание бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93 (ОКУН), утвержденным постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 № 163.

К бытовым услугам согласно п. 1 и 6 Правил бытового обслуживания населения в Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства РФ от 15.08.1997 № 1025, относятся услуги, потребителем которых является гражданин, заказывающий или использующий эти услуги исключительно для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Госдума 15 ноября 2018 г. приняла в третьем чтении Закон «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход», именуемый в народе «закон о самозанятых»,

который вступил в силу с 1 января 2019 г. Налог на профессиональный доход (далее — НПД) будет введен для граждан, которые работают без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. К категории «самозанятый» будет относиться каждый, кто работает на себя, не привлекает наемных рабочих и чей ежемесячный доход не превышает 200 тыс. руб. в месяц. Для них будет установлена льготная налоговая ставка в 4% от дохода (если Заказчик — физическое лицо) или 6% (если Заказчик — ИП или ЮЛ).

Закон требует доработки ввиду отсутствия гармонизации НПД с другими налоговыми режимами, что может добавить хаоса в строительную отрасль. По аналогии с ЕНВД и ПСН в строительной отрасли надо ограничить деятельность самозанятых бытовыми услугами, потребителем которых является гражданин, заказывающий или использующий эти услуги исключительно для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Однако переход на специальные режимы налогообложения дает значительную экономию по налогам по сравнению с ОСНО только в случае реализации товаров (работ, услуг) конечным потребителям и/или покупателям на спецрежимах, и имеет обратный эффект при реализации товаров (работ, услуг) предприятиям на ОСНО [3, 4].

### **Субъекты строительной деятельности**

По данным Росстата, на 1 января 2017 г. на рынке России функционировало 271,6 тыс. строительных организаций. Всего за 2017 г. выполнено строительных работ на сумму 7 545,9 млрд руб. (в 2016 г. — 7 204,2 млрд руб.)

Среднесписочная численность работников в строительстве в 2017 г. по сравнению с 2016 г. снизилась на 2,5% и составила 2,4 млн чел., или 5,5% от общей численности работающих в целом по экономике.

Количество организаций, относящихся к крупным и средним предприятиям, составило 9,5 тыс. (3,5% от общего количества действующих строительных организаций). Крупными и средними организациями выполнено работ на сумму 2 706,5 млрд руб., или 35,9% всех работ (в 2016 г. 2 708,7 млрд руб. и 37,6% соответственно). На долю крупных организаций пришлось 30,2% общего объема строительных работ, на долю средних предприятий — 7,2%.

Количество субъектов малого предпринимательства составило 262,1 тыс., из которых 21,5 тыс. (7,9% от общего количества действующих строительных организаций) — малые предприятия, 240,6 тыс. (88,6%

от общего количества действующих строительных организаций) — микропредприятия.

Малые предприятия (кроме микропредприятий) выполнили объем строительных работ на 3 060 млрд руб. (в 2016 г. — 1 816,8 млрд руб., разница связана с изменением классификации предприятий МСП), на их долю пришлось 40,6% объема выполненных строительных работ (в 2016 г. — 25,2%).

Таким образом, микропредприятия, население, временные бригады строителей — некорпорированные предприятия выполнили работ в 2017 г. на сумму 1 779,4 млрд руб., или 23,5% строительных работ (в 2017 г. — 2 680 млрд руб., и 37,2% соответственно).

По форме собственности субъекты строительной деятельности представлены в основном частными предприятиями, на них приходится более 90% объема работ, выполненных по виду экономической деятельности «Строительство».

Объем работ, выполненный организациями всех форм собственности по виду деятельности «Строительство», в 2017 г. составил 7 545,9 млрд руб., что ниже уровня 2016 г. на 1,4% в сопоставимых ценах (табл. 2).

Оборот организаций по основному виду деятельности «Строительство», без учета деятельности финансовых организаций составил 6 796,2 млрд руб.

Валовая добавленная стоимость продукции строительства составила 5 286,6 млрд руб., ее доля в общем объеме валового внутреннего продукта 5,7% в 2017 г. осталась на уровне 2016 г.

В 2017 г. финансовый результат прибыльных организаций превысил финансовый результат убыточных организаций на 135,6 млрд руб., в 2016 г. — на 39,8 млрд руб.

Объем инвестиций в основной капитал крупных и средних организаций на развитие строительной деятельности, направленных в 2017 г., составил 281,7 млрд руб., или 2,3% от общего объема инвестиций в основной капитал в экономике России.

На конец 2017 г. полная учетная стоимость основных фондов в строительстве составила 1 741,5 млрд руб., или 0,9% от стоимости основных фондов всех видов экономической деятельности.

Коэффициент обновления основных фондов по виду деятельности «Строительство», рассчитанный в сопоставимых ценах, в 2017 г. составил 3,4% и по сравнению с 2016 г. снизился на 2,6 п.п. На конец 2017 г. степень

износа основных фондов в строительстве по сравнению с 2016 г. увеличилась на 1,3 п.п. и составила 49,7%.

Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг) по виду экономической деятельности «Строительство» составила 7,2%, рентабельность активов — 1,8%.

### **Налоговая нагрузка**

Анализу проблем налогообложения в строительной отрасли посвящено множество исследований, уровень налоговой нагрузки разными специалистами оценивается от 10% до 45%<sup>3</sup> [5]. Разброс в оценке обусловлен применением различных методик расчета налоговой нагрузки на предприятия, составом налогов и сборов, включаемых в расчет. При этом можно выделить следующие основные различия в методиках: учтены ли в расчете налоговой нагрузки НДС и косвенные налоги, с каким показателем они соотносятся — оборотом (выручкой) организаций с НДС или без, или добавленной стоимостью [6, 7].

Министерство финансов РФ оценивает уровень налоговой нагрузки на строительную отрасль на уровне 10,2%, представляя справочно отчисления в социальные фонды в размере 4,3% дополнительно (2017 г.)<sup>4</sup>. По методике Минфина России налоговая нагрузка рассчитывается без учета взносов в социальные фонды, а последние указываются в таблице справочно.

Имеющиеся на сайтах Минфина России и Росстата справки и отчеты о налогах бессистемны: налоги, включаемые в себестоимость, прибыль, косвенные налоги, группированы по их фискальному значению и/или бюджетной принадлежности, а не по их экономическому содержанию<sup>5</sup>.

В результате методика Минфина России неадекватно учитывает реальную налоговую нагрузку на предприятия, она искажена под влиянием узковедомственного подхода. Не учитываются таможенные пошлины, суммы начисленных страховых взносов в социальные фонды, хотя они относятся на себестоимость. В то же время при расчете налоговой нагрузки включаются уплаченные предприятием в качестве налогового агента НДС (эта сумма включена в себестоимость в составе заработной платы), и косвенный налог НДС, уплачиваемый конечным покупателем, не включается в затраты на производство предприятия. Далее согласно письмам Минфина России от 11.01.2017 № 03-01-15/208 и ФНС России от

<sup>3</sup> Никулина О.М. Налоговая нагрузка в России: основные подходы // Финансы и кредит. 2016. Т. 22. № 17. С. 13–27.

<sup>4</sup> ФНС России. Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности в 2017 году. URL: <https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/kont/indicators17.xlsx>

<sup>5</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог // Финансы и кредит. 2017. Т. 23. № 9. С. 515–531.

22.03.2013 № ЕД-3-3/1026@ из расчета налоговой нагрузки исключены суммы ввозного НДС и таможенные пошлины, что Минфин России объясняет перечислением этих сумм на счета ФТС.

В результате создается неадекватная картина налоговой нагрузки на строительную отрасль. В *табл. 3*, составленной автором на основании данных ФНС РФ и ФСГС РФ, налоги сгруппированы в порядке, отражающем их источники уплаты и экономическое содержание: налог на прибыль, налоги, относимые на прибыль до ее налогообложения, налоги, включаемые в затраты на производство и реализацию продукции, страховые взносы в Пенсионный фонд России, ФСС, ФОМС, налоги на специальных режимах, НДС (налоговый агент), косвенные налоги (НДС).

Очевидно, в состав налогов и сборов, отражающих налоговую нагрузку, включаются налог на прибыль, налоги, включаемые в затраты на производство и реализацию продукции, налоги, относимые на прибыль до ее налогообложения, страховые взносы в социальные фонды и прочие обязательные сборы.

Соотношение суммарных налогов (*строка 7 табл. 3*) к обороту предприятий строительной отрасли (в 2017 г. 6 796,2 млрд руб., данные Росстата) составило:

$$178,9 / 6\,796,2 \cdot 100\% = 2,63\%.$$

Соотношение суммы страховых взносов (*строка 8 табл. 3*) к выручке в 2017 г. составило:

$$295,3 / 6\,796,2 \cdot 100\% = 4,35\%.$$

Суммарные налоги и страховые отчисления и составляют налоговую нагрузку, которая в сумме равна 6,98%. При строгом подходе эта цифра и является налоговой нагрузкой на предприятие<sup>6</sup>.

Представляется, что НДС и косвенные налоги — НДС и акцизы — не следует включать в расчет налоговой нагрузки, так как предприятие уплачивает НДС из средств работников, а не из собственных денежных средств (налоговый агент), реальными плательщиками косвенных налогов (НДС и акцизы) являются конечные потребители, предприятия де-факто выполняют функцию налогового агента. Для полноты оценки финансово-хозяйственной деятельности организаций целесообразно включать НДС и НДС в отчеты об уплаченных налогах справочно<sup>7</sup>:

<sup>6</sup> Пансков В.Г. *Налоги и налогообложение: теория и практика*. 5-е изд. перераб и доп. М.: Юрайт, 2016. 336 с.; Давлетшин Т.Г. *Реформирование налоговой системы России: проблемы и решения* // *Финансы и кредит*. 2018. Т. 24. № 2. С. 465—488.

<sup>7</sup> Давлетшин Т.Г. *Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог* // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 9. С. 515—531.

- налоговая нагрузка — 6,98%;
- НДС —  $162,9 / 6\,796,2 \cdot 100\% = 2,4\%$ ;
- НДС —  $353,2 / 6\,796,2 \cdot 100\% = 5,2\%$ .

При включении сумм НДС и НДСФЛ, налоговая нагрузка составит 14,6%.

Анализируя *табл. 3* и данные Росстата, мы можем сделать следующие основные выводы.

1. НДС составляет более половины налогов, уплачиваемых в строительной отрасли страны (без учета взносов в социальные фонды). Данный факт связан с тем, что незначительны налоговые льготы по НДС, строительная отрасль работает в целом на внутренний рынок (незначительна доля продукции с нулевой налоговой ставкой), а также низкий уровень инвестиций (незначительны налоговые вычеты по инвестиционной деятельности).

2. Несмотря на декларируемую борьбу с уклонением от налогообложения, серыми схемами оптимизации налогов, внедрением АСК НДС, значительного увеличения объемов собираемых налогов в отрасли не произошло, налоговая нагрузка в последние годы не возросла, более того, строительный сектор сокращает свою долю в общем объеме налогов и сборов (не превышает 5%).

3. Низкий уровень инвестиций по данным Росстата является следствием широкого применения специальных налоговых режимов и деятельности некорпорированных предприятий, в результате основные средства регистрируются на владельцев бизнеса и их руководителей, тем самым снижается налог на имущество и транспортный налог.

### **Объем выполненных работ по виду экономической деятельности «Строительство»**

Для объективного определения налоговой нагрузки также важно установить, с чем соотносятся уплаченные налоги: оборот строительных организаций или объем выполненных работ по виду экономической деятельности «Строительство». ФНС РФ ведет учет поступлений налоговых доходов по виду экономической деятельности «Строительство» на основании отчетов организаций с основным видом деятельности «Строительство», у которых имеются доходы и от другой деятельности, не связанной со строительством. Нет возможности выделить долю налогов, приходящихся на именно строительную деятельность, однако ввиду того, что налоговая нагрузка на общераспространенные виды предпринимательской деятельности различаются незначительно,

определение налоговой нагрузки делением суммы уплаченных налогов на оборот предприятий в первом приближении адекватно отражает налоговую нагрузку в целом на строительную деятельность. В то же время строительную деятельность ведут и организации, которые не являются строительными. По данным Росстата, объем выполненных работ по виду экономической деятельности «Строительство» в 2017 г. составил 7 545,9 млрд руб., оборот строительных организаций — 6 796,2 млрд руб., поэтому реальное поступление налогов от строительной деятельности коррелирует со статистическими данными.

Объем работ, выполненных собственными силами по виду деятельности «Строительство», формируется на основании стоимости работ и услуг строительного характера, осуществляемых по договорам и (или) контрактам, заключаемым с заказчиками, и работ, выполненных хозяйственным способом организациями и населением по полному кругу хозяйствующих субъектов в соответствии с методологией Росстата<sup>8</sup>.

Согласно данным Росстата за 2013 г., около 71% объема строительных работ выполнена крупными, средними и малыми предприятиями, то есть налогоплательщиками, где налажен удовлетворительно бухгалтерский и налоговый учет. Эти предприятия в основном применяют налоговый режим ОСНО, они и являются основными налогоплательщиками (*табл. 1*).

Доля строительных работ, выполненных микропредприятиями — юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, которые в основном на налоговом режиме УСН со льготным режимом налогообложения, составляет 11%. Кроме этого, значительна доля не наблюдаемых прямыми статистическими методами строительных работ для населения, выполненных населением и временными некорпорированными бригадами, которая оценивается в 18%.

Таким образом, из общего объема строительных работ около 30% де-факто не облагается налогами, и налоговая нагрузка на законопослушных налогоплательщиков в 1,5 раза выше, чем средние показатели Минфина России:  $14,5\% \cdot 1,5 = 21,75\%$ . Схожие значения налоговой нагрузки дает расчет налогов среднестатистического предприятия строительной отрасли, действующего в рамках налогового законодательства.

### **Потенциальная налоговая нагрузка на строительные предприятия**

На *рис. 1* изображены цена продукции, структура затрат на производство и прибыль 4 категорий строительных организаций: с низким уровнем

<sup>8</sup> Объем выполненных работ по виду экономической деятельности «Строительство».  
URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/building/](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/building/)

добавленной стоимости (1), со средним уровнем добавленной стоимости (2) и выше среднего (3), с высоким уровнем добавленной стоимости (4).

При этом 1-ю группу организаций можно причислить к генподрядным, 2-ю и 3-ю — к организациям, выполняющим СМР собственными силами, 4-ю — к выполняющим СМР на иждивении заказчика.

Расчет суммы налога к уплате и прибыль предприятия в режимах налогообложения ОСНО и УСН при равных условиях хозяйствования приведены в *табл. 4*. Расчеты произведены при равных уровнях материальных затрат в стоимости продукции (работ, услуг), заработной платы и режимов налогообложения ОСНО и УСН. Расчеты для УСН произведены при реализации конечным потребителям, когда цена равна цене реализаций предприятий на ОСНО — 118 ед. (в числителе), а также заказчикам на ОСНО, когда цена реализации меньше на сумму НДС, то есть 100 ед. (в знаменателе). У предприятия на УСН затраты увеличиваются на сумму НДС входящего, и уменьшаются из-за сокращения затрат на взносы в социальные фонды при одинаковом уровне заработной платы (с 1 января 2019 г. эта льгота отменена). Прибыль на УСНО кратно больше, если продукция реализуется конечному потребителю, и кратно меньше, а то и уходит в убыток, если заказчик — предприятие на ОСНО.

Расчеты показывают, что налоговая нагрузка на строительное предприятие на ОСНО, составляет 20—30% и более, на УСН 12—15%. Среднее значение из источников ФНС и Росстата 13—14% — обманчивое, для тех, кто честно платит налоги, уровень налоговой нагрузки значительно больше.

Уменьшение налогового бремени на УСН также обманчиво: уменьшение цены реализации на 18% предприятиям на ОСНО приводит к катастрофическому ухудшению финансовых результатов (Строка «Прибыль до налогообложения») [3].

Налоговая нагрузка высока в 3-й и 4-й группах, в которых высок уровень добавленной стоимости в цене работ и услуг, в строительстве это заработная плата с отчислениями (*табл. 4*). К этим группам относятся все малые и микро- предприятия (каковых сотни тысяч), выполняющие СМР собственными силами или на иждивении заказчика. Сумма налогов к уплате в этой группе предприятий приближается к значению фонда заработной платы.

С 1 января 2019 г. условия деятельности малых предприятий в строительстве, применяющих УСН, ухудшились. Произошло:

– увеличение НДС на 2 пункта до 20%, что приводит к увеличению затрат при приобретении материальных ресурсов на 1—1,5% от цены

реализации, а цена реализации будет меньше на 20%, чем у предприятий на ОСНО (было меньше на 18%);

– отмена 20% льготы по страховым взносам в социальные фонды увеличит затраты примерно на 5%.

### **Влияние режима налогообложения на финансовые результаты (УСН vs ОСНО)**

Финансовые результаты предприятия зависят как от структуры затрат, ставок налогов, так и от режимов налогообложения самого предприятия и покупателя (заказчика) продукции (работ, услуг) [3].

На *рис. 2* изображены четыре линии, показывающие изменение рентабельности предприятия, которое на ОСНО имело бы 20%, 15, 10 и 5% рентабельности (линии 1, 2, 3 и 4 соответственно) при переходе на УСН, в зависимости от доли материальных затрат с НДС в цене товаров (работ, услуг).

Из графика видно, что рентабельность предприятия на УСН при стандартном для малого бизнеса случае материальных затрат с НДС около 50% в 1,5 раза выше. А в случае отсутствия материальных затрат с НДС рентабельность предприятия на УСН в разы выше, по сравнению с предприятием на ОСНО.

Рентабельность предприятия на режиме УСН по сравнению с аналогичным предприятием на ОСНО в зависимости от доли материальных затрат с НДС в цене реализации товаров (работ, услуг) (заказчик — предприятие на ОСНО) отображено на *рис. 2*.

На *рис. 3* изображены четыре линии, показывающие, как падает рентабельность у предприятия, которое на ОСНО имело бы 20%, 15, 10 и 5% рентабельности (линии 1, 2, 3 и 4 соответственно) при переходе на УСН в зависимости от доли материальных затрат с НДС в цене товаров (работ, услуг). Если учесть, что средняя рентабельность в строительной отрасли составляет около 7%, переход на УСН означает гарантированную убыточность организации. Более того, цена приобретения материальных ресурсов у малых предприятий, как правило, выше, чем у крупных, ввиду отсутствия или незначительности оптовых скидок, содержания квалифицированной бухгалтерии (что относительно дорого). Таким образом, малые предприятия в строительстве неконкурентны на ОСНО, переход на УСН резко ухудшает финансовые результаты, если продукция (работы, услуги) не реализуются конечным потребителям [3]. Таким образом, при существующей системе налогов развитие МСП в строительной отрасли без нарушения налогового законодательства

невозможно<sup>9</sup>. Усиление контроля (АСК НДС) и рост ставки НДС без гармонизации общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов может привести не только к уходу в тень, но и к значительному спаду деловой активности малого предпринимательства в производственной сфере и к значительному повышению цен в строительстве [8–12]. В результате вместо ожидаемого увеличения поступлений в бюджет, суммарный эффект с учетом социальных последствий может быть отрицательным.

### **Схемы уклонения от налогообложения в строительстве**

Согласно проведенным расчетам налоговая нагрузка на строительное предприятие на ОСНО, выполняющее СМР собственными силами и действующее в рамках налогового законодательства, составляет 20–30% и выше, на УСН – 12–15%.

Очевидно, при наличии двух систем налогообложения — с НДС и без НДС с большой разницей на уровне налогообложения, а также возможности вести строительную деятельность через фирмы-однодневки (то есть без регистрации), велик соблазн выбрать режим налогообложения «благоприятный», а разницу в налогах присвоить<sup>10</sup>. Для этого создаются так называемые фирмы-прокладки, назначение которых — служить связующим звеном между реальной компанией, оптимизирующей налоговую нагрузку, и фирмами-однодневками. Таким образом выстраивается ряд посредников, в котором реальный налогоплательщик не заключает напрямую договоров с однодневкой. В отличие от однодневок, прокладка, как правило, имеет офис, реального учредителя и директора, отчитывается перед ФНС и платит минимальные налоги, чтобы не попасть в поле зрения налоговой службы. Борьба с ними чрезвычайно сложно, так как формально они не нарушают закон. Если же дело доходит до суда, как правило, суд становится на сторону налогоплательщика, поскольку умысел на правонарушение доказать очень трудно. Несмотря на то что работает система АСК НДС, проблема остается, однодневки становятся многоэтажными, растет стоимость обналачки, в настоящее время она составляет примерно 12–14% (лет 10 назад это было 1–2%).

По данным Банка России строительная отрасль является лидером среди потребителей теневого финансового рынка, на нее приходится 30% рынка обналичивания через банки<sup>11</sup>. К теновым финансовым услугам Банк России

<sup>9</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование Главы 21 НК РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930–1943.

<sup>10</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование Главы 21 НК РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930–1943.

<sup>11</sup> Секторы экономики, формировавшие спрос на теневые финансовые услуги в первом полугодии 2018 года. URL: [http://www.cbr.ru/Collection/Collection/File/9391/sectors\\_2018\\_1.pdf](http://www.cbr.ru/Collection/Collection/File/9391/sectors_2018_1.pdf)

относит «операции, направленные в конечном счете на обналичивание денежных средств либо их вывод за рубеж по фиктивным основаниям в целях ухода от уплаты налогов, легализации преступных доходов и в коррупционных целях.

По информации зампреда Банка России Д. Скобелкина ставки на обналичку через банки выросли с 3% в 2013 г. до 17% в настоящее время, применяются схемы обналичивания денег вне банковского сектора через торговые сети, рынки, крупные сетевые магазины.

Если учесть, что уровень налогообложения в строительной организации на ОСНО, выполняющее СМР собственными силами, около 25% от выручки и более, схема привлекательна, к тому же, как правило, обналичивать приходится не более 40–60% сметы. Часть предпринимателей обналичивают 100% сметы, не утруждая себя содержанием бухгалтерии, уплатой налогов и т.д.

Путем незаконного обналичивания налогоплательщик уклоняется:

- от обязанности уплаты НДФЛ как налогового агента;
- от уплаты взносов в социальные фонды;
- от НДС, приходящегося на зарплатную часть затрат и социальные фонды, прибыль и амортизацию;
- от НДС, подлежащего уплате в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ по приобретенным товарам (работам, услугам) у предприятий на спецрежимах налогообложения.

Помимо этого оптимизируется налог на прибыль.

Таким образом, налоговая нагрузка снижается до приемлемых значений 10–15%, в случае работы через фирмы-однодневки эта сумма попадает в руки теневых дельцов.

Рассмотрим на реальном примере количественные последствия обналички для предприятия, у которого материальные затраты с НДС — 30%, заработная плата с отчислениями в фонды — 50%, прочие затраты — 10%, прибыль до налогообложения — 10% (группа предприятий 3 из *рис. 1*, предприятие, выполняющее СМР собственными силами). Сумма налогов составила бы 33,9 руб. (*табл. 4*).

Перечисляя 40 руб. из 100 руб. выручки (с НДС 40 руб. • 1,18 ) фирме-прокладке за «субподряд» (потребность в обналичивании для действующей организации примерно такая, остальные затраты — материалы, электроэнергия, часть услуг, как правило, с НДС), при

ставке обналичивания 12,5% налогоплательщик теряет 40 руб. • 1,18 • 12,5% = 5,9 руб., на руки получает 40 руб. • 1,18 – 5,9 руб. = 41,3 руб. Однако нельзя думать, что эти деньги расхищаются. В этих суммах и заработная плата (в основном в конвертах), и часть материалов и затрат, и прибыль владельцев бизнеса, и откаты и т.д.

Обналичивание 40% затрат (зарплатную часть) переводит это предприятие в Группу 1 (генподрядные организации), с налогами 13,5 руб., с учетом затрат на обналичивание общие «затраты» составят 19,4 руб. Таким образом, выигрыш на этой схеме налоговой оптимизации составит 14,5 руб.

Как правило, такое предприятие не подпадет под внимание налоговой службы, поскольку налоговая нагрузка — в рамках плановых по отрасли.

При обналичивании 100% стоимости выполненных работ (что подразумевает выполнение работ через обнальную фирму некorporированными предприятиями) при стоимости обналичивания 12,5% стоимость услуг составит 118 руб. • 12,5 % = 14,75 руб., «экономия» на схеме обналичивания составит 33,9 руб. – 14,75 руб. = 19,15 руб., при этом нет необходимости содержать бухгалтерию.

Очевидно, конкуренцию с организациями, применяющие такие схемы, не выдерживают организации, действующие в рамках налогового законодательства (рентабельность в отрасли 7,2% в 2017 г.). При усилении контроля им просто придется ликвидироваться.

Несмотря на оптимистические высказывания чиновников об увеличении налоговых поступлений, в строительной отрасли кардинальных изменений не произошло (табл. 3), налоговая нагрузка с 2011 г. даже несколько снизилась, доля строительной отрасли в общем объеме поступлений налогов и сборов в бюджет страны находится на уровне 4,8%. В то же время наблюдается значительный рост задолженности предприятий, в том числе находящихся на стадии банкротства<sup>12</sup>.

Имеется ложное мнение, согласно которому уменьшение ставки НДС до 10—12% сделает неактуальной проблему с обналичиванием. Приведенные расчеты показывают, что обналичивание имеет смысл не только при ставке НДС 10—12%, но и при отсутствии НДС, явление останется, но несколько уменьшится стоимость обналичивания, еще больше — поступления в бюджет НДС.

Живучесть теневых финансовых схем кроется в особенностях ведения строительного бизнеса. Они способствуют применению различных схем уклонения от налогообложения. В их числе территориальная

<sup>12</sup> Рейтинговое агентство строительного комплекса. Анализ налогообложения в строительной отрасли. URL: <https://rask.ru/news/analiz-nalogooblozheniya-v-stroitelnoy-otrasli/>

разрозненность объектов строительства, многоступенчатость взаиморасчетов субъектов строительства, частая смена партнеров по бизнесу, разнообразие организационно-правовых форм предприятий и применяемые ими режимы налогообложения, широкое применение временной рабочей силы, в том числе трудовых мигрантов из других регионов и стран. Например, на строительном объекте могут быть подрядчики из разных городов, материалы могут привозиться из других регионов, выполнять строительные работы трудовые мигранты из других стран, а финансироваться стройка — тоже из другого региона или страны. При этом налоговые службы не могут контролировать стройку, поскольку нет ни одной местной организации. Зачастую при строительстве даже крупного объекта в бюджеты города и/или региона могут поступить символические суммы.

Сложность борьбы с теневым бизнесом в строительстве заключается в том, что имеющиеся налоговые режимы предполагают высокую налоговую нагрузку на микропредприятия, коих сотни тысяч, и налоговое администрирование которых неэффективно из-за особенностей ведения строительного бизнеса. Также высокий уровень налогообложения, доходящий до половины выручки, не согласуется с принципами справедливости и соразмерности и не может быть принят налогоплательщиками<sup>13</sup>.

Строители ведут свою деятельность в тяжелых климатических условиях, на открытом воздухе, зачастую работая вахтовым методом вдали от дома. При этом заработная плата в строительной отрасли ниже среднего по экономике в целом.

А излишний контроль при несовершенстве законодательства приводит и уже привел к падению предпринимательской активности, хотя налоговая служба «не видит» миллионов предпринимателей, которые работают без регистрации. Возможно, необходимо возродить институт налоговой полиции, упраздненный в 2003 г.<sup>14</sup>

Приведенный анализ показывает, что простых методов борьбы с уклонением от налогообложения в строительстве нет. Необходимо реформирование налоговой системы, введение новых налогов и/или налоговых режимов, учитывающих особенности строительной деятельности и поддающиеся налоговому контролю.

## **Реформирование НДС и гармонизация налоговых режимов**

---

<sup>13</sup> Пансков В.Г. *Налоги и налогообложение: теория и практика*. 5-е изд. перераб. и доп. М.: Юрайт, 2016. 336 с.

<sup>14</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование налоговой системы России: проблемы и решения // *Финансы и кредит*. 2018. Т. 24. № 2. С. 465 — 488.

Введение специальных налоговых режимов в налоговую систему России и их широкое распространение привели к тому, что в стране де-факто параллельно функционируют две системы налогов: с НДС и без<sup>15</sup>. При этом отсутствует гармонизация налоговых режимов [1], которая должна связать воедино кардинально отличающиеся налоговые режимы.

По итогам Петербургского международного экономического форума — 2015 (ПМЭФ-2015), проходившего 18—20 июня 2015 г., Президент В.В. Путин поручил проработать вопрос и представить предложения о внесении в законодательство изменений, направленных на встраивание налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, в цепочку плательщиков НДС в целях обеспечения их беспрепятственного участия в хозяйственных отношениях с налогоплательщиками, признаваемыми плательщиками НДС<sup>16</sup>. Срок — 1 сентября 2015 г., однако в этом направлении ничего не сделано.

Первоочередными задачами усовершенствования налоговой системы являются реформа НДС, гармонизация налоговых режимов, введение новых налогов и/или налоговых режимов, учитывающих особенности российского бизнеса<sup>17</sup>.

Предложенная автором Концепция реформирования НДС предусматривает, в частности, следующие нововведения в НК РФ<sup>18</sup>:

- гармонизацию общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов, важным элементом которой является отмена п. 5 ст. 173, вводящего налог с оборота во взаимоотношения предприятий на ОСНО и спецрежимах;
- введение режима реального освобождения от НДС (НТУ) микропредприятий производственной сферы в рамках общей системы налогообложения (ст. 145 НК РФ с отменой п. 5 ст. 173 НК РФ);
- значительное ограничение применения спецрежимов, сокращение предельного дохода для работы на УСН до значений, принятых в странах ЕС;
- полный запрет применения спецрежимов в оптовой торговле.

<sup>15</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование налоговой системы России: проблемы и решения // *Финансы и кредит*. 2018. Т. 24. № 2. С. 465—488; *Он же*. Реформирование Главы 21 НК РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

<sup>16</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование налоговой системы России: проблемы и решения // *Финансы и кредит*. 2018. Т. 24. № 2. С. 465—488.

<sup>17</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование Главы 21 НК РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

<sup>18</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование Главы 21 НК РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

## Режим освобождения от НДС в рамках ОСНО

Концепция реформирования НДС, предложенная автором, предусматривает уменьшение налоговой нагрузки для микропредприятий в приоритетных отраслях, создание режима реального освобождения от НДС в рамках ОСНО путем модернизации ст. 145 НК РФ с отменой п. 5 ст. 173 НК РФ<sup>19</sup>: предприятие ведет учет НДС (НТУ), но освобождено от его уплаты в бюджет до достижения предельного значения дохода, установленного законодателем (в настоящее время — 2 млн руб. в квартал). Нововведение сделает ОСНО действительно льготным режимом налогообложения для микропредприятий, находящихся в начале и середине цепочки продвижения товаров (работ, услуг) от производителей к конечному потребителю. В отличие от УСН применение модернизированной ОСНО не потребует сложной процедуры перехода от ОСНО в УСН и обратно, а налоговый контроль будет осуществляться в связке с отчислениями в социальные фонды и уплатой НДФЛ.

## Трудовые артели. Система налогообложения трудовых артелей

Основы российской налоговой системы были сформированы с учетом лучшей мировой практики в области налоговой политики, но без достаточного учета специфики экономических, социальных и политических условий России, исторического развития.

Принятые в России организационно-правовые формы юридических лиц не в полной мере учитывают традиции и менталитет народа, реальные формы вовлечения граждан в трудовые и гражданско-правовые отношения, что является одной из важных причин не вовлеченности значительной части трудоспособных граждан в налоговые взаимоотношения с государством<sup>20</sup>. В результате миллионы строителей, сезонных работников в сельском и лесном хозяйстве, в других отраслях, работают без надлежащего оформления договорных отношений с работодателем, находятся в бесправном положении. За них не уплачиваются НДФЛ и взносы в социальные фонды, основной, первичный субъект предпринимательской деятельности в строительстве — бригада строителей в настоящее время находится во власти криминала, создается впечатление, что государство с этим примирилось.

Одной из самых распространенных форм объединения граждан с целью достичь экономического результата в дореволюционной России, были

<sup>19</sup> *Давлетшин Т.Г.* Реформирование налоговой системы России: проблемы и решения // *Финансы и кредит*. 2018. Т. 24. № 2. С. 465—488; *Он же.* Реформирование Главы 21 НК РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

<sup>20</sup> *Давлетшин Т.Г.* Реформирование налоговой системы России: проблемы и решения // *Финансы и кредит*. 2018. Т. 24. № 2. С. 465—488; *Он же.* Реформирование Главы 21 НК РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

трудоуые артели. Артели оставались составной частью менталитета российского народа, одной из проявлений его самобытности<sup>21</sup> [13, 14].

В настоящее время миллионы граждан де-факто трудятся в артелях, они создаются для выполнения как разовых (например, строительство объекта, проектирование, НИОКР и т.п.), так и временных (сезонных) работ. За отсутствием в ГК РФ соответствующей реальному статусу трудовой артели организационно-правовой формы, они зарегистрированы как ООО или ИП, в редких случаях как производственные кооперативы. В этих предприятиях доля добавленной стоимости в цене продукции высока, налоговая нагрузка на них на ОСНО доходит до 45% выручки, а переход на УСН катастрофически ухудшает финансовые результаты из-за снижения цены на 18% (ставка НДС) (табл. 4 и 5), широко используются незаконные схемы налоговой оптимизации через фирмы однодневки.

Такой уровень налогообложения не согласуется с принципами справедливости и соразмерности, необходимы новые налоговые режимы, представляющие приемлемые уровни налогообложения. Для этого предлагается дополнить ст. 50 ГК РФ «Коммерческие и некоммерческие организации» новой организационно-правовой формой юридических лиц — «Трудовые артели», а НК РФ главой «Специальный налоговый режим «Налогообложение трудовых артелей». Разработать и принять Закон о трудовых артелях с простой процедурой регистрации и ликвидации трудовых артелей по месту их деятельности, с максимально простой системой налогообложения и отчетности.

Основные принципы организации и деятельности трудовых артелей следующие:

- регистрация по месту выполнения работ;
- выполнение работ на иждивении заказчика;
- некоммерческая организация. В отличие от производственных кооперативов, трудовые артели создаются с целью получать вознаграждение за свой труд, реализовывать напрямую свой труд, рабочую силу, интеллект и пр., и не имеют прав на произведенную продукцию;
- основная доля в структуре затрат — заработная плата и отчисления в социальные фонды, весь доход распределяется между членами коллектива в соответствии с трудовым участием;

<sup>21</sup> Белоновская А.М. Артельная форма хозяйственной организации в исследованиях российских ученых конца XIX — начала XX в. // Вестник РГГУ. Серия: Экономика. Управление. Право. 2010. № 6. С. 132 — 143.

- часть доходов артели (например, до 20%) может израсходоваться на текущие расходы (необходимые услуги для ведения деятельности, организация быта, инструмент, спецодежда и т.д.) по усмотрению членов артели, и не подпадают под отчисления в социальные фонды;
- трудовые артели не являются налоговыми агентами по НДФЛ, член трудовой артели отчитывается по НДФЛ по месту жительства (в перспективе);
- освобождены от НДС реально с отменой п. 5 ст. 173 НК РФ.

При этом в отличие от других специальных налоговых режимов не должно быть ограничения по предельному значению дохода, поскольку объекты могут быть крупными, соответственно и артели.

Регистрация по месту выполнения работ позволит осуществить налоговый контроль, а основное внимание в налоговом администрировании должно фокусироваться на реальном поступлении страховых взносов в социальные фонды, которые могут быть списаны в безакцептном порядке по мере поступления средств на расчетный счет.

### **Льготный режим на ОСНО и налоговый режим «Трудовые артели» vs. ОСНО и УСН**

Проведем сравнительный анализ уровня налогообложения предприятия с высоким уровнем добавленной стоимости на режимах налогообложения ОСНО и УСН, а также на предлагаемых автором режимах: ОСНО с реальным освобождением от НДС в рамках ст. 145 НК РФ и «Налогообложение трудовых артелей».

На *рис. 4* изображены цена продукции, структура затрат на производство и прибыль предприятий с высокой добавленной стоимостью (создается в основном трудом работников) при разных режимах налогообложения: (1) — ОСНО, (2) — УСН при реализации конечным потребителям, (3) — УСН при реализации потребителям на ОСНО, (4) — ОСНО со льготой в соответствии со ст. 145 НК РФ, (5) — налогообложение трудовых артелей. Приемлемое значение прибыли до налогообложения принято 10%, налоги и отчисления в социальные фонды и потолок заработной платы рассчитаны при следующих условиях: материальные затраты с НДС — 10%, прочие затраты — 10%, ставки налогов, действующие в 2018 г. для артелей: НДФЛ — 13%, отчисления в социальные фонды приняты аналогичными с предприятиями на УСН, прибыли нет, основная часть выручки — 80% — направляется на оплату труда и отчисления в социальные фонды, часть доходов — 20% — направляется на текущие расходы (оплата необходимых для ведения деятельности услуг, организация быта, приобретение инструмента, спецодежды и т.д.) и не облагается налогами.

Расчетные значения суммы налогов к уплате, заработной платы к выдаче и прибыли предприятия с высокой добавленной стоимостью в разных режимах налогообложения приведены в *табл. 5*. Расчеты для ОСНО даны в двух вариантах: в стандартном и предлагаемом автором льготном режиме налогообложения в соответствии со ст. 145 НК РФ с отменой п. 5 ст. 173 НК РФ. Расчеты для УСН произведены при реализации конечным потребителям, когда цена равна цене реализации предприятий на ОСНО — 118 ед., а также заказчикам на ОСНО, когда цена реализации меньше на сумму НДС, то есть 100 ед. Расчеты для режима «Налогообложение трудовых артелей» приведены при ставках взносов в социальные фонды, стандартных для УСН. У предприятия на УСН и трудовых артелей затраты увеличиваются на сумму НДС входящего, и уменьшаются из-за сокращения затрат на взносы в социальные фонды (с 1 января 2019 г. эта льгота отменена). Прибыль на УСН кратно больше, если продукция реализуется конечному потребителю, и кратно меньше, а то и уходит в убыток, если заказчик — предприятие на ОСНО. Для режима трудовых артелей несущественно, какой режим налогообложения у покупателя — они реально освобождены от НДС.

Анализ *табл. 5* показывает, что льготные режимы налогообложения ОСНО с реальным освобождением от НДС и режим налогообложения «трудовые артели» дадут возможность направить на заработную плату (к выдаче) 50–60% выручки при приемлемом уровне налоговой нагрузки 22–29%. При этом необходимо помнить, что реальное освобождение от НДС в середине или начале цепочки производства и обращения товаров (работ, услуг) является де-факто бюджетной поддержкой — государство отказывается в пользу освобожденца от уже уплаченного конечным потребителем или государством НДС, в настоящем расчете эта сумма составляет 16,2 руб. Даже с учетом этого бюджет оказывается в плюсе:  $26,2 - 16,2 = 10$  руб. для трудовых артелей и  $28,7 - 16,2 = 12,5$  руб. для льготного режима на ОСНО (26,2 и 28,7 — расчетные суммы налогов из *табл. 5*), в то время как благодаря широкому распространению схем уклонения от налогообложения через фирмы-однодневки, бюджетные средства и средства налогоплательщиков попадают в карманы правонарушителей, а законопослушные налогоплательщики вынужденно подвергаются двойному налогообложению.

## Выводы

Существующая налоговая система противоречит принципам равенства, нейтральности, справедливости и соразмерности налогообложения, также не в полной мере учитывает весь спектр реально существующих отношений в экономике.

Реформирование НДС и гармонизация налоговых режимов (первоочередная задача — отмена п. 5 ст. 173 НК РФ) дают возможность создания льготного режима налогообложения для микробизнеса в производственной сфере в рамках ОСНО.

Для учета особенностей труда в артелях необходимо внесение изменений и дополнений в ГК РФ в части гражданско-правовых форм организаций «Трудовые артели», в НК РФ — специальный налоговый режим «Налогообложение трудовых артелей» с принятием закона о трудовых артелях.

Наряду с реформированием налога на прибыль и НДС/НДФЛ эти изменения и дополнения приведут к приемлемому для подавляющего большинства предпринимателей налоговому законодательству, что выведет из тени миллионы предпринимателей, при этом налоговые поступления будут расти при неизменных ставках налогов.

**Таблица 1**

**Поступление налогов, сборов и взносов в социальные фонды и их удельный вес по виду экономической деятельности «Строительство» в бюджетную систему Российской Федерации (2017 г.)**

**Table 1**

**Inflow of taxes, levies and charges from the *Construction* economic activity to social funds, and their share in the budget system of the Russian Federation (2017)**

Наименование	Уплачено, млрд руб.	Удельный вес, %
Налог на добавленную стоимость	353,2	35,7
Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды	295,3	29,8
Налог на доходы физических лиц	162,9	16,4
Налог на прибыль	121,7	12,3
Специальные налоговые режимы	27,6	2,8
Налог на имущество	15,9	1,6
Транспортный налог	3,8	0,4
Местные налоги (земельный налог, пр.)	7,4	0,7
Другие налоги и сборы	2,5	0,3
<b>Итого налогов и отчислений</b>	<b>990,3</b>	<b>100</b>

*Источник:* рассчитано автором по материалам: данные статистической налоговой отчетности ФНС России форма 1-НОМ

*Source:* Authoring, based on the Federal Tax Service of Russia data (statistical tax reporting, form 1-НОМ)

**Таблица 2**

**Объем работ, выполненный организациями всех форм собственности по виду экономической деятельности «Строительство» (в фактически действовавших ценах, млрд руб.)**

**Table 2**

**Scope of works performed by organizations of all forms of property of the *Construction* economic activity (at then-current prices, billion RUB)**

<b>Форма собственности</b>	<b>2000</b>	<b>2005</b>	<b>2010</b>	<b>2013</b>
Государственная	52,9	95,6	154,2	176,9
Муниципальная	4,5	13,4	16,9	22,8
Частная	322	1 428,2	3 973,8	5 304,5
Смешанная российская	111,9	131,5	102,8	96,4
Прочие	12,5	85,7	206,4	418,9
<b>Объем выполненных работ, всего</b>	<b>503,8</b>	<b>1 754,4</b>	<b>4 454,1</b>	<b>6 019,5</b>

*Продолжение*

<b>Форма собственности</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Государственная	150,3	157,6	153,9	н.д.
Муниципальная	17,4	17,2	18,5	н.д.
Частная	5 500,4	6 403,2	6 519	н.д.
Смешанная российская	109,3	92,6	65,2	н.д.
Прочие	347,8	339,8	447,6	н.д.
<b>Объем выполненных работ, всего</b>	<b>6 125,2</b>	<b>7 010,4</b>	<b>7 204,2</b>	<b>7 545,9</b>

*Примечание.* В целях обеспечения статистической сопоставимости показатели за 2014 г. рассчитаны без учета данных по Республике Крым и Севастополю.

*Источник:* Росстат. Сборник «Россия в цифрах — 2018»

[http://www.gks.ru/bgd/regl/b18\\_11/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b18_11/Main.htm)

*Source:* The Russian Federal State Statistics Service. *Russia in Figures*, 2018.

URL: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b18\\_11/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b18_11/Main.htm)

**Таблица 3**

**Состав и структура поступлений налоговых доходов по виду экономической деятельности «Строительство» в бюджетную систему Российской Федерации в 2011 – 2017 гг., млрд руб.**

**Table 3**

**Composition and structure of tax revenues from *Construction* economic activity to the budget system of the Russian Federation in 2011–2017, billion RUB**

<b>Налоги и сборы</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Налог на прибыль	92,6	111,5	97,2	106,8
Налог на имущество	17	19,1	21,8	20,4
Транспортный налог	3,5	3,8	4,2	4,5
Местные налоги	4	4,9	5,6	6,6
Прочие налоги	22,2	27	25,7	9
Спецрежимы	14,1	16,8	18,3	19,6
Налоги суммарные	153,4	183,1	172,8	166,9
Страховые взносы	213,6*	235,8*	252*	255,1*
<b>Итого налоги и сборы</b>	<b>367</b>	<b>418,9</b>	<b>424,8</b>	<b>422</b>
НДФЛ (налоговый агент)	117,5	129,7	138,6	140,3
НДС (косвенный налог)	245	293	275,5	300

<b>Суммарные поступления с НДС и НДС</b>	<b>729,5</b>	<b>841,6</b>	<b>838,9</b>	<b>862,3</b>
<i>Продолжение</i>				
<b>Налоги и сборы</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	
Налог на прибыль	110,3	117,8	121,7	
Налог на имущество	16,1	16,1	15,9	
Транспортный налог	5	4,3	3,8	
Местные налоги	7,5	7,7	7,4	
Прочие налоги	3,2	2,5	2,5	
Спецрежимы	20,3	22,7	27,6	
Налоги суммарные	162,4	171,1	178,9	
Страховые взносы	253,5*	280*	295,3	
Итого налоги и сборы	415,9	451,1	474,2	
НДФЛ (налоговый агент)	139,4	154	162,9	
НДС (косвенный налог)	299,4	350,6	353,2	
<b>Суммарные поступления с НДС и НДС</b>	<b>854,7</b>	<b>955,7</b>	<b>990,3</b>	

\* Данные по страховым взносам получены расчетным путем делением НДФЛ на 0,55.

*Источник:* рассчитано автором по данным статистической налоговой отчетности ФНС России (форма 1-НОМ) и по данным ФСГС РФ (Россия в цифрах, 2016 г.)

*Source:* Authoring, based on statistical tax reporting of the Federal Tax Service of Russia (form 1-НОМ), and the Russian Federal State Statistics Service (Russia in Figures, 2016)

#### Таблица 4

**Суммарный налог на строительное предприятие в зависимости от уровня материальных затрат в стоимости продукции (работ, услуг) и режимов налогообложения ОСНО и УСН при равных условиях. Расчеты для УСН при реализации: конечным потребителям / для заказчиков на ОСНО**

#### Table 4

**Aggregate tax on construction enterprise depending on the level of material cost of production (works, services) and taxation regimes (general or simplified tax regime) under equal conditions. Calculations for simplified tax regime when selling products: to ultimate customers / to customers using the general tax regime**

Материальные затраты	70 / 10		50 / 30	
	ОСНО	УСН	ОСНО	УСН
Выручка (усл. руб.)	118	118/100	118	118/100
НДС 18%	5,4	—	9	—
Налог на прибыль 20% (Доходы-расходы 15%)	2	2,3/0	2	3/0,3
НДФЛ 13%	1	1	3	3
Фонды 30/20%	2,3	1,5	6,9	4,6
Прочие налоги	2,8	1	2,8	1
Налоговая нагрузка (Нал/выручка без НДС)	13,5	5,8/3,5	23,7	11,6/8,9
Налоговая нагрузка (Нал/выручка с НДС)	11,4	—	20,1	—
Прибыль до налогообложения	10	15,2/-2,8	10	20,3/2,3
Зарплата к выдаче	6,7	6,7	20,1	20,1
<i>Продолжение</i>				
<b>Материальные затраты</b>	<b>30 / 50</b>		<b>10 / 70</b>	
Выручка (усл. руб.)	118		118/100	

НДС 18%	12,6	—
Налог на прибыль 20% (Доходы-расходы 15%)	2	3,8/1,1
НДФЛ 13%	5	5
Фонды 30/20%	11,5	7,7
Прочие налоги	2,8	1
Налоговая нагрузка (Нал/выручка без НДС)	33,9	17,5/14,8
Налоговая нагрузка (Нал/выручка с НДС)	28,7	—
Прибыль до налогообложения	10	25,4/7,4
Зарплата к выдаче	33,5	33,5

*Примечание.* Налоги рассчитаны при действующих ставках налогов, 2018 г.

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

#### **Таблица 5**

**Выручка, налоги, налоговая нагрузка, заработная плата и прибыль предприятия в зависимости от режимов налогообложения: ОСНО, УСН, ОСНО со льготой по НДС и Налогообложение трудовых артелей**

#### **Table 5**

**Revenues, taxes, tax burden, wages and profits of the enterprise depending on tax regime (general tax regime, simplified tax regime, general tax regime with VAT exemption, and tax regime for work associations)**

Режим налогообложения	ОСНО	УСН (конечный потребитель)	УСН (потребитель на ОСНО)
Выручка	118	118	100
НДС 18%	16,2	—	—
Налог на прибыль 20% (Доходы-расходы 15%)	2	1,5	1,5
НДФЛ 13%	7	9,2	7,3
Фонды 30/20%	16,2	14,2	11,2
Прочие налоги	2,8	1	1
Сумма налогов	44,2	25,9	19,5
Налоговая нагрузка (Нал/выручка с НДС)	37,5	22	19,5
Зарплата к выдаче	46,8	61,8	48,7
Прибыль до налогообложения	10	10	10

#### *Продолжение*

Режим налогообложения	ОСНО ст. 145	Трудовая артель
Выручка	118	118
НДС 18%	—	—
Налог на прибыль 20% (Доходы-расходы 15%)	2	—
НДФЛ 13%	8,8	10,3
Фонды 30/20%	20,3	15,9
Прочие налоги	2,8	—
Сумма налогов	33,9	26,2
Налоговая нагрузка (Нал/выручка с НДС)	28,7	22

Зарплата к выдаче	57,7	69
Прибыль до налогообложения	10	—

*Примечание.* Налоги рассчитаны при действующих ставках налогов, 2018 г.

*Источник:* авторская разработка

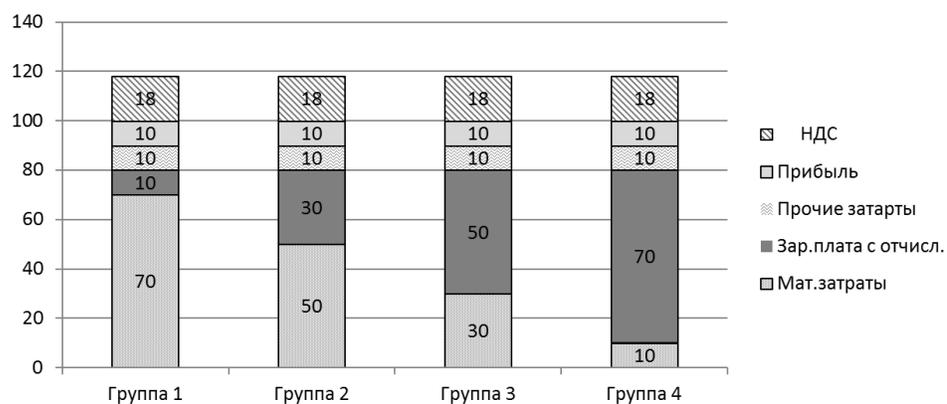
*Source:* Authoring

**Рисунок 1**

**Цена продукции, структура затрат и прибыль предприятия на ОСНО при разных значениях добавленной стоимости**

**Figure 1**

**Price of products, cost structure, and profitability of enterprises using general tax regime at different values of value added**



*Источник:* авторская разработка

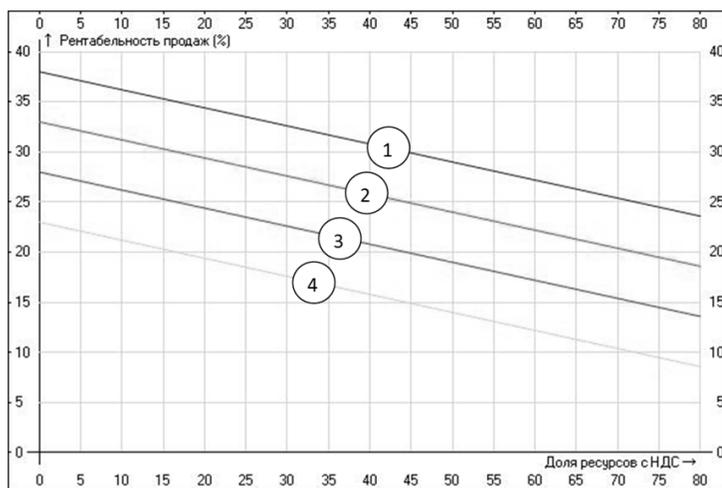
*Source:* Authoring

**Рисунок 2**

**Рентабельность предприятия на режиме УСН в сравнении с аналогичным предприятием на ОСНО в зависимости от доли материальных затрат с НДС в цене реализации товаров (работ, услуг) (заказчик — конечный потребитель)**

**Figure 2**

**Profitability of enterprise using the simplified tax regime as compared to similar enterprise using the general tax regime depending on the share of material costs with included VAT in the selling prices of goods (works, services) (Customer – End user)**



Источник: [3]

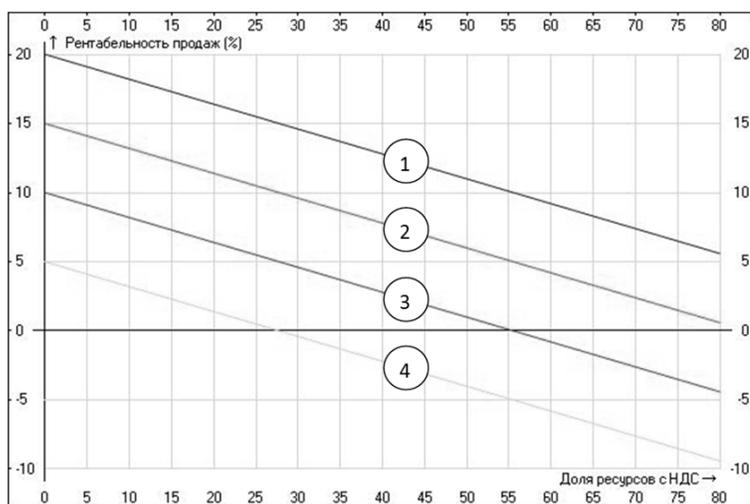
Source: [3]

**Рисунок 3**

**Рентабельность предприятия на режиме УСН в сравнении с аналогичным предприятием на ОСНО в зависимости от доли материальных затрат с НДС в цене реализации товаров (работ, услуг) (заказчик — предприятия на ОСНО)**

**Figure 3**

**Profitability of enterprise using the simplified tax regime as compared to similar enterprise using the general tax regime depending on the share of material costs with included VAT in the selling prices of goods (works, services) (Customer – Enterprise using the general tax regime)**



Источник: [3]

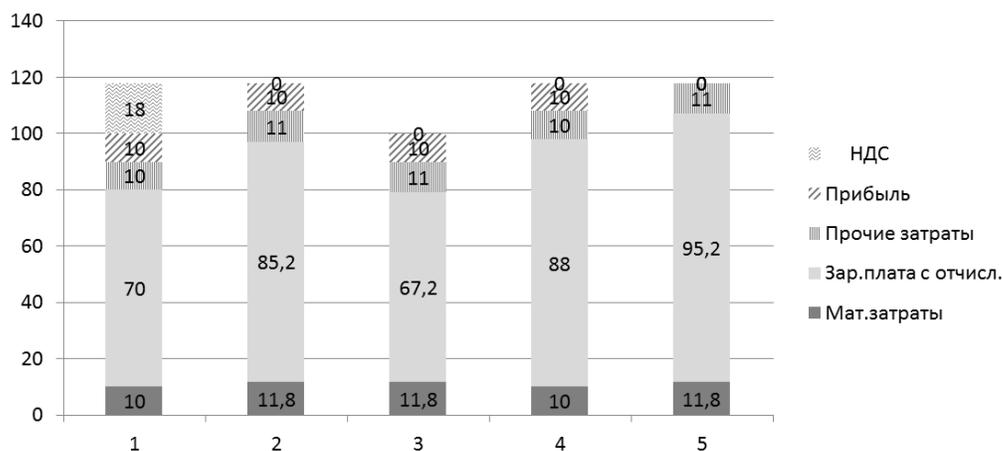
Source: [3]

**Рисунок 4**

**Цена продукции, структура затрат и прибыль предприятия при разных режимах налогообложения: ОСНО, УСН, ОСНО со льготой по НДС и Налогообложение трудовых артелей**

**Figure 4**

**Price, cost structure and profitability of enterprises under different tax regimes (general tax regime, simplified tax regime, general tax regime with VAT exemption, and tax regime for work associations)**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Список литературы**

1. Давлетшин Т.Г. Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов // *Налоговый Вестник*. 2015. № 10. С. 64—67.  
URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=6324>
2. Синельников С., Золотарева А., Шкребела Е. и др. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. М.: ИЭПП, 2000. 1106 с.
3. Туфетулов А.М., Давлетшин Т.Г., Салмина С.В. Анализ влияния спецрежимов на финансовые результаты малого бизнеса // *Налоговый вестник*. 2014. № 10. С. 44—50.
4. Казакова М., Кнобель А., Соколов И. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога. М.: ИЭПП, 2010. 128 с.
5. Каширина М.В. Строительство: особенности налогообложения // *Экономика. Налоги. Право*. 2015. № 3. С. 135—140.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stroitelstvo-osobennosti-nalogooblozheniya>
6. Пансков В.Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе // *Финансы*. 1998. № 11. С. 17—25.

7. *Трошин А.В.* Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // *Финансы*. 2000. № 5. С. 44—54.  
URL: <https://www.lawmix.ru/bux/149588>
8. *Пансков В.Г.* Проблемы налогообложения добавленной стоимости // *Налоговый вестник*. 2003. № 5. С. 31—33.  
URL: <http://fin-buh.ru/text/67988-1.html>
9. *Гурвич Е.Т., Суслина А.Л.* Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход // *Финансовый журнал*. 2015. № 4. С. 22—33. URL: <http://www.eeg.ru/files/lib/02092015.pdf>
10. *Шелкунов А.Д.* Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // *Закон*. 2014. № 4. С. 159—164.  
URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=3687>
11. *Пансков В.Г.* Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС // *Финансы*. 2011. № 8. С. 37—42.  
URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/68206-vozmozhnyye-puti-resheniya-problemy-nezakonnogo-vozmeshheniya>
12. *Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В.* Общие и проблемные аспекты правового регулирования налога на добавленную стоимость // *Юридический мир*. 2014. № 1. С. 44—50.  
URL: <http://отрасли-права.рф/article/6963>
13. *Зозуля О.А.* Устав артели как форма правового регулирования традиционного кустарного производства в России в начале XX в. // *Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Юридические науки*. 2012. № 4. С. 24—30.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ustav-arteli-kak-forma-pravovogo-regulirovaniya-traditsionnogo-kustarnogo-proizvodstva-v-rossii-v-nachale-xx-v>
14. *Дроздова Н.П.* Российская артель как организационная форма производства в XIX – начале XX в.: неинституциональный подход // *Вестник Санкт-Петербургского университета. Менеджмент*. 2016. № 2. С. 62—77. URL: <https://doi.org/10.21638/11701/spbu08.2016.203>

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081  
eISSN 2311-9381

*Tax and Taxation*

## REFORM OF VAT AND TAXATION IN THE CONSTRUCTION INDUSTRY

Takhir G. DAVLETSHIN

ООО Буровые и Нефтеpromысловые Насосы (Oil-rig and oilfield pumps),  
Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation  
shentmz@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-7714-5182>

### Article history:

Article No. 871/2018  
Received 26 Nov 2018  
Received in revised form 12 Dec 2018  
Accepted 26 Dec 2018  
Available online  
17 January 2022

### JEL classification:

H21, H25, H26, H30

**Keywords:** general tax regime, simplified taxation system, tax harmonization, value added tax

### Abstract

**Subject.** The article considers specifics of construction enterprise taxation, the tax burden and financial results depending on tax regimes and cost structure, the impact of imperfect tax laws on financial performance.

**Objectives.** The focus is on efficient tax system creation that promotes economic growth and budget revenue increase.

**Methods.** The study draws on general scientific approaches and methods.

**Results.** The paper investigates flaws in laws on VAT as the main reasons for applying shadow financial schemes by organizations of the building complex. The estimated tax burden on construction organizations depending on the cost structure under different tax regimes shows that the overall tax system implies a high level of tax burden. When small enterprises switch to simplified taxation system, their production costs increase, as VAT paid on resource acquisition is not refunded but charged to production cost.

**Conclusions.** The target level of taxation of enterprises of the construction industry is high, strongly depends on the choice of tax regime, which is in conflict with the principles of equality, neutrality, fairness and proportionality of taxation. It is crucial to introduce new tax regimes, considering the specifics of construction activities.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Davletshin T.G. Reform of VAT and Taxation in the Construction Industry. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 1, pp. 75–107.  
<https://doi.org/10.24891/ia.25.1.75>

## Acknowledgments

The article is adapted from the *Finance and Credit* journal, 2019, vol. 25, iss. 2.

## References

1. Davletshin T.G. [Neutrality of VAT and harmonization of tax regimes]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2015, no. 10, pp. 64–67.

URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=6324>

(In Russ.)

2. Sinel'nikov S., Zolotareva A., Shkrebela E. et al. *Problemy nalogovoi sistemy Rossii: teoriya, opyt, reforma* [Problems of Russia's tax system: Theory, experience, reform]. Moscow, Gaidar Institute Publ., 2000, 1106 p.
3. Tufetulov A.M., Davletshin T.G., Salmina S.V. [Analyzing the influence of special regimes on financial results of small businesses]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2014, no. 10, pp. 44–50. (In Russ.)
4. Kazakova M., Knobel' A., Sokolov I. *Kachestvo administrirovaniya NDS v stranakh OESR i Rossii. Reformirovanie rossiiskoi sistemy vzimaniya naloga* [Quality of VAT administration in OECD member countries and Russia. Reform of the Russian system of taxation]. Moscow, Gaidar Institute Publ., 2010, 128 p.
5. Kashirina M.V. [The Specifics of Taxation in the Construction Field]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, Taxes, and Law*, 2015, no. 3, pp. 135–140. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stroitelstvo-osobennosti-nalogooblozheniya> (In Russ.)
6. Pankov V.G. [The tax burden in the Russian tax system]. *Finansy = Finance*, 1998, no. 11, pp. 17–25. (In Russ.)
7. Troshin A.V. [Comparative analysis of methods for determining the tax burden on enterprises]. *Finansy = Finance*, 2000, no. 5, pp. 44–54. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/149588> (In Russ.)
8. Pankov V.G. [Problems of value added tax]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2003, no. 5, pp. 31–33. URL: <http://fin-buh.ru/text/67988-1.html> (In Russ.)
9. Gurvich E.T., Suslina A.L. [Tax Collection Trends in Russia: Macroeconomic Approach]. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2015, no. 4, pp. 22–33. URL: <http://www.eeg.ru/files/lib/02092015.pdf> (In Russ.)
10. Shelkunov A.D. [Principle of neutrality of VAT and approaches of court practice]. *Zakon = Law*, 2014, no. 4, pp. 159–164. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=3687> (In Russ.)
11. Pankov V.G. [Possible ways to solve the problem of illegal compensation of VAT]. *Finansy = Finance*, 2011, no. 8, pp. 37–42. URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/68206-vozmozhnye-puti-resheniya-problemy-nezakonnogo-vozmeshheniya> (In Russ.)

12. Ruchkina G.F., Terekhova E.V. [General and controversial aspects of legal regulation of the value added tax]. *Yuridicheskii mir = Juridical World*, 2014, no. 1, pp. 44–50. URL: <http://отрасли-права.рф/article/6963> (In Russ.)
13. Zozulya O.A. [The charter of artel as a form of legal regulation of traditional handicraft production in Russia in the early 20th century]. *Vestnik Rossiiskogo universiteta družby narodov. Seriya: Yuridicheskie nauki = RUDN Journal of Law*, 2012, no. 4, pp. 24–30. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ustav-arteli-kak-forma-pravovogo-regulirovaniya-traditsionnogo-kustarnogo-proizvodstva-v-rossii-v-nachale-xx-v> (In Russ.)
14. Drozdova N.P. [Russian artel as an organizational form of production in the nineteenth and early twentieth centuries: A neo-institutional approach]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Menedzhment = Vestnik of Saint Petersburg University. Management*, 2016, no. 2, pp. 62–77. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.21638/11701/spbu08.2016.203>

#### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.