

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС20-17578

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

22.03.2021

резюлютивная часть определения объявлена 17.03.2021

полный текст определения изготовлен 22.03.2021

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Першутова А.Г.,

судей Завьяловой Т.В., Тютин Д.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Специализированный застройщик «Новая строительная компания» на решение Арбитражного суда Свердловской области от 25.11.2019 по делу № А60-43572/2019, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.03.2020 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 10.07.2020 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Специализированный застройщик «Новая строительная компания» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области о признании недействительным решения от 28.02.2019 № 36463.

В судебном заседании приняли участие представители:
общества с ограниченной ответственностью «Специализированный застройщик «Новая строительная компания» – Черепанов С.А.;

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области – Матвиенко А.А., Скутина О.Я.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г., выслушав присутствующих в судебном заседании представителей участвующих в деле лиц, изучив материалы дела, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

общество с ограниченной ответственностью «Специализированный застройщик «Новая строительная компания» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области (далее – инспекция) о признании недействительным решения от 28.02.2019 № 36463.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 25.11.2019, оставленным без изменения постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.03.2020, обществу отказано в удовлетворении заявления.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 10.07.2020 оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

Общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на указанные судебные акты, в которой просит их отменить и направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г. от 17.02.2021 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в

кассационной жалобе и отзыве на нее, выслушав представителей участвующих в деле лиц, судебная коллегия установила следующее.

По результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль за 2017 год, инспекция вынесла решение от 28.02.2019 № 36463, в соответствии с которым обществу доначислен налог на прибыль организаций за 2017 год в сумме 4 015 423 рублей, начислены пени в сумме 636 609 рублей 37 копеек, а также общество привлечено к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в виде штрафа в сумме 797 672 рублей 80 копеек.

Основанием для вынесения указанного решения послужил вывод инспекции о том, что являясь застройщиком многоквартирного дома, для строительства которого привлекались денежные средства дольщиков в соответствии с положениями Федерального закона от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 214-ФЗ), общество в целях исчисления налога на прибыль по завершении строительства спорного дома неправомерно определило налоговую базу по объекту строительства в целом как совокупную разницу доходов и расходов, связанных со строительством жилого комплекса за налоговый период. По мнению инспекции, застройщик обязан определять финансовый результат по каждому отдельному объекту договора долевого участия в строительстве – помещению (квартире). При этом средства, полученные по договорам долевого участия, являются источником целевого финансирования, следовательно, сумма экономии по результатам строительства является платой за услуги, включаемой в налоговую базу, а убытки в связи с превышением затрат над суммой целевого финансирования, не включаются в состав расходов. При суммировании экономии по каждому дольщику отрицательный результат принимается равным нулю, так как недостаточность целевых средств застройщик восполнил своими средствами, отнести которые к расходам, уменьшающим доходы, нет оснований.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области от 26.04.2019 № 496/18 решение инспекции от 28.02.2019 № 36463 оставлено без изменения и утверждено.

Не согласившись с решением инспекции, общество оспорило его в арбитражном суде.

Рассматривая настоящий спор, руководствуясь положениями статьи 247, пункта 1 статьи 249, пункта 14 статьи 250, подпункта 14 пункта 1 статьи 251, статей 252, 270 Налогового кодекса, положениями Закона № 214-ФЗ, суды согласились с выводом инспекции об обязанности застройщика определять финансовый результат по каждому договору долевого участия, при этом убытки, полученные в виде превышения затрат на строительство объекта недвижимости над суммой средств целевого финансирования по каждому участнику долевого строительства в состав расходов не включаются.

На основании изложенного суды признали правомерным оспариваемое решение инспекции и отказали обществу в удовлетворении заявления.

Однако выводы судов нельзя признать правомерными.

Согласно статье 247 Налогового кодекса объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. При этом прибылью для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

На основании подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, к которым, в частности, относятся аккумулированные на счетах организации-застройщика средства дольщиков и (или) инвесторов.

Подпунктом 17 статьи 270 Налогового кодекса установлено, что расходы в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования, при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Средства, использованные не по целевому назначению, образуют внереализационный доход налогоплательщика (пункт 14 статьи 250 Налогового кодекса).

Анализ вышеназванных положений законодательства позволяет сделать вывод о том, что для организаций-застройщиков установлены специальные правила налогообложения, предполагающие отражение в регистрах налогового

учета не доходов и расходов от реализации помещений (квартир), а определение налоговой базы исходя из итоговой величины финансового результата (прибыли или убытка). При этом критерием определения финансового результата является использование полученных от дольщиков средств по целевому назначению.

Закон № 214-ФЗ определяет объект долевого строительства как жилое или нежилое помещение, машино-место, подлежащее передаче участнику долевого строительства и входящее в состав многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости, строящихся (создаваемых) также с привлечением денежных средств участника долевого строительства (пункт 2 статьи 2) и устанавливает право застройщика на привлечение денежных средств участников долевого строительства для строительства (создания) многоквартирного дома или нескольких многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости, в состав которых входят объекты долевого строительства (пункт 1 статьи 3).

Согласно пункту 1 статьи 18 Закона № 214-ФЗ денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком на ограниченный перечень целей, в том числе, на строительство (создание) одного многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости, в состав которых входят объекты долевого строительства, в соответствии с проектной документацией или возмещение затрат на их строительство (создание).

В Законе № 214-ФЗ отсутствуют положения, которые бы определяли целевой характер использования средств дольщиков с оплатой строительства (возмещением расходов застройщика на строительство) только тех объектов (помещений), которые подлежат передаче конкретным дольщикам.

Указанные положения Налогового кодекса и Закона № 214-ФЗ свидетельствуют о том, что финансовый результат застройщика от использования средств дольщиков по целевому назначению определяется в целом по объекту строительства (многоквартирному дому).

Это также согласуется с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утверждено Минфином России 30.12.1993 № 160), согласно пункту 3.1.6 которого экономия средств, выделяемых предприятиями застройщику для финансирования капитального строительства, по окончании

строительства объектов зачисляется на счет учета прибылей и убытков. Учетная на этом счете сумма прибыли, за вычетом убытков, понесенных в связи с осуществлением капитального строительства, после расчетов в установленном порядке с бюджетом остается в распоряжении застройщика.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а заявление общества – удовлетворению.

Руководствуясь статьями 176, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Свердловской области от 25.11.2019 по делу № А60-43572/2019, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.03.2020 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 10.07.2020 по тому же делу отменить.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «Специализированный застройщик «Новая строительная компания» удовлетворить.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области от 28.02.2019 № 36463.

Председательствующий судья

А.Г. Першутов

Судья

Т.В. Завьялова

Судья

Д.В. Тютин