



## ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 3589/13

Москва

8 октября 2013 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 22.03.2012 по делу № А40-75971/10-112-388, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2012 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 17.01.2013 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)» – Вакар А.А., Городилова Т.С., Денисенко С.И., Кошелева О.А., Крейсон К.К.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области – Званков В.В., Икаев А.Р., Лазарев С.Г., Медведев С.И., Тимофеева Ю.М., Тхамоков З.Х., Цой Е.О.

Заслушав и обсудив доклад судьи Бациева В.В., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области (далее – инспекция) по результатам выездной налоговой проверки общества с ограниченной ответственностью «ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)» (далее – общество) за 2006 – 2007 годы принято решение от 30.04.2010 № 09-23/17 о привлечении общества к налоговой ответственности (далее – решение инспекции).

Решением инспекции обществу доначислено 775 543 398 рублей налога на прибыль, 3 554 763 рубля налога на добавленную стоимость, 42 452 192 рубля налога на имущество, начислены пени в общей сумме 200 713 913 рублей, общество привлечено к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, Кодекс), также ему предложено уменьшить убытки по налогу на прибыль в сумме 2 027 973 472 рублей и излишне предъявленный к возмещению из бюджета налог на добавленную стоимость в сумме 96 501 106 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Московской области от 20.07.2010 № 16-16/17679 решение инспекции оставлено без изменения.

Общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании решения инспекции частично недействительным (за исключением пункта 3 резолютивной части решения).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 21.12.2010, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.04.2011, заявление общества удовлетворено частично: решение инспекции в оспариваемой части признано недействительным, за исключением выводов, изложенных в пунктах 2.3 и 4 мотивировочной части решения (о неправомерном невключении в состав внереализационных доходов произведенных арендаторами работ по достройке торговых центров и о занижении стоимости имущества), а также соответствующих данным выводам доначислений.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 09.08.2011 названные судебные акты отменил в части отказа в удовлетворении заявления общества об оспаривании пунктов 2.3 и 4 мотивировочной части решения инспекции и направил дело в указанной части на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела решением Арбитражного суда города Москвы от 22.03.2012 обществу отказано в удовлетворении заявления о признании недействительным решения инспекции в упомянутой части.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2012 решение от 22.03.2012 оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 17.01.2013 решение от 22.03.2012 и постановление от 03.09.2012 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре решения от 22.03.2012, постановлений от 03.09.2012 и от 17.01.2013 в порядке надзора общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и

применении арбитражными судами норм материального права, и принять новый судебный акт об удовлетворении его требований.

В отзыве на заявление инспекция просит оспариваемые судебные акты оставить без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум полагает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Спорный эпизод касается выводов инспекции о занижении обществом налоговой базы по налогу на прибыль на 3 147 716 127 рублей и налогу на имущество на 1 929 645 113 рублей вследствие неучета в составе внереализационных доходов и при расчете среднегодовой стоимости имущества стоимости работ капитального характера по достройке торговых центров, выполненных лицами, изъявившими желание получить в пользование помещения в возводимых объектах, (далее – арендаторы) в период строительства данных центров до ввода их в эксплуатацию и оформления обществом права собственности на эти объекты.

Основанием для указанного вывода инспекции послужили следующие обстоятельства.

Общество осуществляло строительство торговых центров и сдачу их в аренду в формате, подразумевающим предоставление арендаторам пустых помещений без какой-либо отделки.

До завершения строительства торгового центра обществом заключались с арендаторами соглашения об использовании коммерческой недвижимости (далее – соглашения). Одновременно с соглашениями между обществом и арендаторами подписывались договоры аренды на срок свыше года, вступающие в силу с момента их государственной

регистрации, производимой после регистрации права собственности общества на построенный объект недвижимости.

По условиям соглашений арендаторы получали право доступа для проведения работ по отделке и дополнительному обустройству помещений, предоставляемых в пользование, к которым относились отделка пола, стен, монтаж перегородок, дверных блоков, витрин, противопожарных выходов, электромонтажные и инженерные работы (установка систем электроснабжения, освещения, водоснабжения, кондиционирования, вентиляции, охранной системы и системы противопожарной сигнализации), работы по внутренней отделке, обусловленные спецификой деятельности арендатора, его фирменным стилем и дизайнерскими решениями (далее – спорные работы).

Общество обеспечивало необходимыми коммуникациями (водоснабжение, канализация, электроснабжение, теплоснабжение, вентиляция и кондиционирование) объекты общего пользования с возможностью подключения к ним каждого арендуемого помещения; обустройство и подключение данных помещений к общим инженерным системам производилось арендаторами.

Выполнение спорных работ согласовывалось и утверждалось обществом, они производились арендаторами за свой счет без возмещения обществом понесенных затрат.

Арендаторами были выполнены в том числе работы, результатом которых явились неотделимые улучшения, демонтаж которых приводит к невозможности эксплуатации торговых помещений без повторной их отделки. Спорные работы преимущественно относятся к тем видам работ, выполнение которых, по мнению инспекции, является необходимым условием для ввода торговых центров в эксплуатацию согласно строительным нормам и правилам. Значительная часть данных работ относится к общестроительным и не обусловлена спецификой

деятельности арендатора и необходимостью отделки в соответствии с дизайн-проектами и фирменным стилем.

Результаты проведенных арендаторами работ по оборудованию арендованных ими помещений обществу не передавались и затраты, понесенные арендаторами на эти работы, обществом не возмещались.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что спорные работы, будучи направленными на доведение строящихся торговых центров до состояния, пригодного для эксплуатации, должны быть оценены в качестве выполненных с выгодой для общества как лица, заинтересованного в получении дохода от аренды. Общество ввело объекты завершеного строительства в эксплуатацию и зарегистрировало право собственности на них с учетом результатов спорных работ, увеличивающих стоимость этих объектов.

Как полагает инспекция, поскольку спорные работы выполнялись в период отсутствия арендных правоотношений до введения торговых центров в эксплуатацию и регистрации права собственности общества на них, именно общество, а не арендаторы, должно учитывать понесенные затраты в качестве капитальных вложений в основные средства. Выполнение спорных работ при отсутствии арендных правоотношений до введения торговых центров в эксплуатацию не позволяет квалифицировать их в качестве капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендаторами, и применять положения, предусмотренные подпунктом 32 пункта 1 статьи 251, пунктом 1 статьи 256, пунктом 1 статьи 258 Налогового кодекса.

Согласно названным нормам капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенные арендатором, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль у арендодателя. Данные капитальные вложения признаются амортизируемым имуществом и в случае, если расходы на такие вложения не возмещаются арендодателем, они амортизируются арендатором в

течение срока действия договора аренды по правилам, предусмотренным пунктом 1 статьи 258, пунктом 3 статьи 259.1, пунктом 6 статьи 259.2 Налогового кодекса.

По мнению инспекции, спорные работы как выполненные безвозмездно в пользу общества должны учитываться на основании пункта 8 статьи 250 Кодекса в составе внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль, а также при определении среднегодовой стоимости имущества при расчете налога на имущество.

Согласившись с указанными выводами инспекции, суды отказали обществу в удовлетворении требований в оспариваемой части.

Суды сочли, что инспекция сделала правильный вывод о безвозмездном получении обществом результатов спорных работ, выполненных арендаторами, поскольку соглашениями не было предусмотрено возмещение стоимости работ со стороны общества.

Суды сослались на пункт 2 статьи 248 Налогового кодекса и указали, что спорные работы должны считаться полученными безвозмездно, поскольку получение результата таких работ не связано с возникновением у общества обязанности передать арендаторам имущество (имущественные права) либо выполнить для них работы, оказать услуги. Размер дохода общества подлежит определению исходя из стоимости выполненных арендаторами работ (суммы, уплаченной арендаторами привлеченным ими подрядным организациям).

По мнению судов, инспекция, оценивая налоговые последствия спорных отношений, правильно исходила из того, что результаты спорных работ являются неотделимыми улучшениями помещений, предоставленных в пользование, эти работы выполнены арендаторами до сдачи объекта в эксплуатацию и государственной регистрации права собственности общества на него.

Однако суды не учли следующего.

По мнению Президиума, оценив отношения между обществом и арендаторами как приводящие к образованию у общества внереализационного дохода в виде безвозмездно полученного результата спорных работ, инспекция не учла, что выполнение указанных работ арендаторами до ввода торговых центров в эксплуатацию обусловлено не стремлением осуществить безвозмездное предоставление в пользу общества, а их заинтересованностью в открытии магазинов одновременно с официальным открытием нового торгового центра для посетителей. Само по себе осуществление спорных работ до ввода торговых центров в эксплуатацию и регистрации права собственности общества на эти объекты не может свидетельствовать о выполнении названных работ исключительно в интересах общества, о безвозмездном получении обществом результата этих работ и, как следствие, – внереализационного дохода по правилам, предусмотренным пунктом 8 статьи 250 Налогового кодекса.

Содержащееся в соглашениях условие об утверждении обществом спорных работ предусмотрено в целях контроля соответствия работ правилам пожарной и технологической безопасности, правильности присоединения к электрическим и иным сетям. Такое согласование не превращает арендодателя в заказчика и объясняется необходимостью учета его интересов как собственника объекта недвижимости, заинтересованного в сохранении принадлежащего ему имущества от конструктивных и иных повреждений, а также в соблюдении всеми арендаторами общей концепции функционирования торгового центра.

Квалификация инспекцией спорных работ как осуществленных безвозмездно в пользу общества означает также, что и арендаторы в силу пункта 16 статьи 270 Налогового кодекса не вправе уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на понесенные ими расходы на отделку помещений в целях налогообложения. Ссылка инспекции в отзыве на заявление о пересмотре судебных актов в порядке надзора на то, что

арендаторы вправе учесть эти расходы для целей налогообложения как плату за заключение с ними договоров аренды на определенных условиях, подлежит отклонению в рамках рассмотрения настоящего спора, поскольку инспекция не руководствовалась этой квалификацией при определении налоговых последствий спорных отношений для общества. Инспекция, напротив, полагала, что в отношениях сторон имело место не возмездное, а безвозмездное предоставление в виде выполнения арендаторами спорных работ, приводящих к улучшению имущества общества, без возникновения на стороне последнего обязанности по их оплате.

Пункт 8 статьи 250 Налогового кодекса относит к внереализационным доходам безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права, за исключением случаев, указанных в статье 251 Кодекса.

В соответствии с подпунктом 32 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса произведенные арендатором капитальные вложения в форме неотделимых улучшений не подлежат учету в составе доходов арендодателя.

При этом согласно положениям пункта 1 статьи 256 и пункта 1 статьи 258 Налогового кодекса капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя без компенсации арендодателем понесенных расходов, прямо отнесены законодателем к амортизируемому имуществу арендатора.

Названные положения Налогового кодекса с учетом правовой позиции, выраженной в пунктах 10 и 11 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.11.2011 № 73 «Об отдельных вопросах практики применения правил Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре аренды», подлежат применению и в настоящем деле.

Из указанных разъяснений следует, что договор аренды, заключенный лицом, которое в момент передачи вещи в аренду являлось законным владельцем вновь созданного им недвижимого имущества и право собственности которого еще не было зарегистрировано в установленном законом порядке, – договор аренды будущей вещи – не противоречит статье 608 Гражданского кодекса Российской Федерации. Отсутствие разрешения на ввод в эксплуатацию объекта капитального строительства, являющегося объектом аренды, в момент передачи этого объекта арендатору само по себе не влечет недействительности договора аренды. Передача объекта аренды арендатору до ввода его в эксплуатацию для осуществления ремонтных и отделочных работ не противоречит положениям Градостроительного кодекса Российской Федерации.

Таким образом, у инспекции отсутствовали основания для неприменения положений, предусмотренных подпунктом 32 пункта 1 статьи 251, пунктом 1 статьи 256, пунктом 1 статьи 258 Налогового кодекса, только по причине того, что спорные работы производились арендаторами до сдачи объектов в эксплуатацию и государственной регистрации права собственности общества на них.

Изложенный подход соответствует позиции, выраженной в письмах Министерства финансов Российской Федерации от 01.08.2011 № 03-03-06/1/435 и от 01.08.2011 № 03-03-06/1/442, согласно которой порядок учета затрат капитального характера в форме неотделимых улучшений в объекты основных средств арендодателя, произведенных арендатором, распространяется и на затраты, осуществленные арендатором по предварительному договору аренды на стадии строительства после выполнения общестроительных работ и приемки арендатором помещений под отделку до ввода объекта строительства в эксплуатацию и регистрации права собственности на него.

При ином подходе, основанном на определении различных налоговых последствий выполнения отделочных работ в предоставленных

в возмездное пользование помещениях в зависимости от того, выполняются данные работы до или после регистрации права собственности арендодателя на возводимый объект недвижимости, будет нарушен принцип экономической обоснованности налогообложения, закрепленный пунктом 3 статьи 3 Налогового кодекса. К однородным с экономической точки зрения отношениям при отсутствии специальных указаний в налоговом законодательстве должны применяться единые налоговые последствия.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат отмене согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

#### ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 22.03.2012 по делу № А40-75971/10-112-388, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2012 и постановление Федерального

арбитражного суда Московского округа от 17.01.2013 по тому же делу отменить.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области от 30.04.2010 № 09-23/17 в части выводов, изложенных в пунктах 2.3 и 4 мотивировочной части решения, и соответствующих данным выводам доначислений удовлетворить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области от 30.04.2010 № 09-23/17 в указанной части признать недействительным.

Председательствующий

А.А. Иванов