

Утверждена Научно-консультативной  
комиссией (протокол от 22.01.2021 № 6)

**Справка  
по итогу обобщения материалов судебной практики по налоговым  
спорам строительных организаций**

Научно-консультативной комиссией в соответствии с планом работы проведено исследование судебных споров в области налоговых правоотношений с участием строительных организаций, имеющейся в открытом доступе аналитической информации, затрагивающей такие споры, и аккумулированы выводы по итогам обобщения вышеуказанных материалов.

Вместе с тем в обзоре не исследован актуальный в настоящее время вопрос о налоговых спорах в связи с применением механизма финансирования долевого строительства с использованием эскроу-счетов с учетом отсутствия сформировавшейся практики ввиду новизны института.

**I. Выводы судебной практики относительно исчисления налога на  
прибыль организаций**

**Средства дольщиков, использованные в деятельности, не имеющей  
отношения к строительству многоквартирных домов, признаются  
внереализационными доходами**

*Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.04.2018 №  
Ф05-4000/2018 по делу № А40-18473/2017*

Налоговым органом было установлено, что Общество, оказывавшее услуги по организации строительства, в нарушении статей 250, 251 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) неправомерно не включило в состав внереализационных доходов сумму полученных от соинвесторов денежных средств на инвестиционную деятельность, использованную не по целевому назначению, что повлекло занижение налоговой базы по налогу на прибыль организации и неполную уплату налога на прибыль организации.

Указанные суммы инвестиционных (целевых) взносов отражены в бухгалтерском учете на счете 86 «Целевое финансирование» и должны по условиям договоров использоваться исключительно на капитальное строительство дома, иные денежные средства на счета общества не поступали.

Судом установлено, что денежные средства, израсходованные обществом на приобретение земельного участка, жилого дома, легковых автомобилей (и работ по их дооборудованию) для генерального директора и членов его семьи, с учетом их взаимозависимости, являлись целевыми поступлениями, перечисленными обществу в рамках договоров участия долевого строительства и использовались в деятельности, не имеющей отношения к строительству многоквартирных домов.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях: 1) если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, 2) если для целей налогообложения учтены операции не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), 3) если налоговая выгода получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункт 3, 4 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53).

Учитывая изложенное, суд согласился с выводом налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды, выраженной в фиктивных заключениях договоров займа и совершения хозяйственных операций «только на бумаге», при использовании полученных денежных средств не по целевому назначению, с целью незаконного занижения налоговой базы по налогу на прибыль организации, в связи с чем, начисление недоимки по налогу на прибыль организаций, соответствующих пеней и штрафа по данному эпизоду является обоснованным.

**Оставшиеся после окончания строительства средства дольщиков являются платой за услуги заказчика-застройщика, то есть утрачивают статус средств целевого финансирования и включаются во внереализационные доходы организации**

*Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23.01.2020 по делу № А57- 27641/2018*

Налоговый орган доначислил налог на прибыль, ссылаясь на то, что налогоплательщик (застройщик) неправомерно не включил в состав внереализационных доходов в спорном периоде разницу между суммой средств дольщиков и суммой фактических расходов на строительство (создание) объектов недвижимости.

Суд указал, что доводы налогового органа подтверждены, заключенными налогоплательщиком договорами долевого участия не был предусмотрен возврат средств дольщикам в случае возникновения экономии по окончании строительства объекта.

Из договоров долевого участия, заключенных между застройщиком и дольщиками следует, что в составе цены по договору долевого участия стоимость услуг застройщика отдельно не определена, стоимость

передаваемых квартир, определенная на момент подписания договоров, остается неизменной до окончания строительства.

Таким образом, договорами долевого участия не был предусмотрен возврат средств дольщикам в случае возникновения экономии по окончании строительства объекта, и соответственно, денежные средства оставались в распоряжении застройщика.

**Обязанность исчислить налог на прибыль с сумм экономии, оставшейся в распоряжении застройщика, возникает по окончании строительства в периоде ввода жилого дома в эксплуатацию**

*Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10.04.2019 по делу № А11- 504/2015*

Общество считает, что суды неправильно истолковали статьи 250, 251 НК РФ и неверно определили период, в котором подлежали обложению суммы экономии застройщика при строительстве жилого дома. Ссылаясь на судебную практику, Общество указывает, что сумма экономии инвестиционных средств определяется после завершения строительства и передачи дольщикам части объекта недвижимости, а не по окончании строительства на дату подписания документа о передаче объекта в эксплуатацию, как определили налоговый орган и суды. Кроме того, Общество считает, что при разрешении вопроса о привлечении его к налоговой ответственности подлежали применению пункт 1 статьи 34.2 и подпункт 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ, поскольку при определении налоговых обязательств по налогу на прибыль по спорному эпизоду налогоплательщик руководствовался письмами Министерства финансов Российской Федерации от 26.10.2011 № 03-07-10/17 и от 07.08.2018 № 03-03-06/1/55395.

Суды, отклоняя доводы Общества указали, что обязанность исчислить налог на прибыль с сумм экономии, оставшейся в распоряжении застройщика, возникает по окончании строительства в периоде ввода жилого дома в эксплуатацию.

Ссылка Общества на выполнение им разъяснений, изложенных в письмах Министерства финансов Российской Федерации от 26.10.2011 № 03-07-10/17 и от 07.08.2018 № 03-03-06/1/55395, является неосновательной. Указанные письма носят информационно-разъяснительный характер, в них отражена позиция конкретных должностных лиц. В письме от 26.10.2011 имеется ссылка на его необязательность и возможность налогоплательщику руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в названном письме.

**II. Выводы судебной практики относительно исчисления налога на добавленную стоимость**

**Если объектами долевого строительства являются жилые и нежилые помещения производственного назначения, услуги застройщика не облагаются НДС**

*Определение Верховного Суда Российской Федерации от 21.09.2016 № 302-КГ16-11410 по делу № А78-10467/2015*

В соответствии с подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 НК РФ услуги застройщика, оказанные на основании заключенных в соответствии с Федеральным законом 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» договоров участия в долевом строительстве многоквартирных домов, освобождены от обложения НДС (за исключением услуг застройщика, оказанных при строительстве объектов производственного назначения).

Понятия «объект» и «объект долевого строительства» имеют различное значение.

Под объектами понимаются многоквартирные дома и (или) иные объекты недвижимости (в том числе многоквартирный дом в целом) и данный термин отличается от более узкого термина «объект долевого строительства», под которым понимается жилое или нежилое помещение, общее имущество, входящее в состав многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости (отдельная квартира, нежилое помещение).

Определения понятия «объект производственного назначения» НК РФ не содержит. Законодатель указал лишь характеризующий критерий, обусловленный предназначением таких объектов, - использование их в производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг.

К объектам производственного назначения относятся именно объекты в вышеуказанном смысле, а многоквартирный дом (как здание в целом) является объектом производственного (жилого) назначения независимо от наличия в нем нежилых помещений.

Доказательства, свидетельствующие о производственном назначении нежилых помещений и автостоянок, налоговым органом не представлены.

**Лицо, приобретавшее у заказчиков-застройщиков работы (услуги) по организации строительства и ввода в эксплуатацию объектов инвестиций в рамках договоров инвестирования и получившее от этих заказчиков-застройщиков счета-фактуры с выделением суммы НДС, вправе применить соответствующие налоговые вычеты, а указанные организации обязаны уплатить НДС в бюджет вне зависимости от того, относятся ли соответствующие работы (услуги) участников договоров инвестирования (договоров инвестиционного товарищества) к операциям, освобождаемым от обложения НДС**

*Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.04.2019 № Ф02-1246/2019 по делу № А58-2764/2018*

Судами установлено, что спорные договоры инвестирования заключены в связи с реализацией Государственной программы Республики Саха (Якутия) «Газификация населенных пунктов и обеспечения надежности газового хозяйства Республики Саха (Якутия) на 2012-2016 годы».

На основании договоров инвестирования Министерство промышленности Республики Саха (Якутия) осуществляло координацию, руководство и контроль реализации инвестиционного проекта и являлось ответственным исполнителем указанной государственной программы.

Общество являлось инвестором, осуществляющим финансирование в строительство объекта инвестирования в объеме, пропорциональном той части доли, право на которую получает инвестор.

Судами установлено, что приобретателями результатов выполненных работ являются инвестор и заказчики-застройщики, совмещающие функции инвесторов, пропорционально объему произведенного инвестирования.

Довод заявителя кассационной жалобы (Налогового органа) об отсутствии у общества намерения использовать газопроводы и газовые сети в коммерческих целях, имеет вероятностный характер, по существу мотивирован предположением о возможности дальнейшей безвозмездной передачи объекта инвестирования в собственность органу государственной власти, и потому правомерно отклонен судами. Сама инспекция в жалобе указывает на условия договоров инвестирования, согласно которым налогоплательщик только вправе передать результаты инвестиций другим лицам, в том числе в государственную собственность.

При этом судами среди прочего установлено и обоснованно принято во внимание, что налогоплательщиком приняты меры по сдаче принадлежащего обществу на праве собственности распределительного газопровода в аренду, то есть использованию объекта инвестирования в деятельности, подлежащей обложению НДС.

Ссылка в кассационной жалобе инспекции на то, что указанное обстоятельство относится не ко всем объектам инвестирования, рассматриваемым в настоящем деле, не опровергает установленный судами факт возможности использования газопроводов в деятельности, подлежащей обложению НДС.

На основании пункта 5 статьи 173 НК РФ, а также с учетом правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 03.06.2014 № 17-П, правоприменительной практики Верховного Суда Российской Федерации, суды правильно указали, что лицо, приобретавшее у заказчиков-застройщиков работы (услуги) по организации строительства и ввода в эксплуатацию объектов инвестиций в рамках договоров инвестирования и получившее от этих заказчиков-застройщиков счета-фактуры с выделением суммы НДС, вправе применить соответствующие налоговые вычеты, а указанные организации обязаны уплатить НДС в бюджет вне зависимости от того, относятся ли соответствующие работы (услуги) участников договоров инвестирования

(договоров инвестиционного товарищества) к операциям, освобождаемым от обложения НДС.

**В отношениях с множественностью лиц на стороне инвестора ни заказчик, ни застройщик не имеет объективной возможности правильного определения доли расходов и накопленных вычетов по НДС, которые или включаются в стоимость передаваемого каждому инвестору (дольщику) объекта недвижимости, или предъявляются к вычету при получении нереализованной до завершения строительства доли недвижимости в собственность**

*Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.03.2019 № Ф05-336/2019 по делу № А40-84820/2018*

В соответствии с правовой позицией Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении Президиума от 23.11.2010 № 3309/10, при строительстве объектов с целью их последующей продажи строительные работы не могут быть квалифицированы как выполняемые для собственного потребления, а объект обложения налогом на добавленную стоимость возникает при реализации построенного объекта. Если указанная цель строительства доказана, то не имеет правового значения, осуществлялось ли в период строительства его финансирование третьими лицами и были ли заключены соответствующие договоры, предполагающие отчуждение построенных объектов.

Из изложенного следует, что до момента ввода домов в эксплуатацию и прекращения действий договоров о долевом участии достоверно установить, какая площадь нежилых помещений будет передана соинвесторам (дольщикам), а какая останется у застройщика в собственности невозможно, если налоговым органом не доказано иное, в связи с чем право на учет налоговых вычетов по НДС у заявителя возникло не ранее даты ввода дома в эксплуатацию.

Согласно представленным в материалы дела документам, разрешения на ввод спорных объектов в эксплуатацию получены обществом в декабре 2016 года, то есть до указанного месяца не наступили все условия для принятия к вычету спорной суммы налога на добавленную стоимость, а именно: не возникло условие о приобретении работ для операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, так как застройщик при осуществлении капитального строительства не вправе принять НДС, предъявленный подрядными организациями, к вычету, поскольку заказчик объекта строительства в собственность не приобретает и не реализует объект дольщикам, следовательно, работы подрядных организаций приобретаются им в целях осуществления операций, не признаваемых у него объектом налогообложения по НДС.

Таким образом, в отношениях с множественностью лиц на стороне инвестора ни заказчик, ни застройщик не имеет объективной возможности правильного определения доли расходов и накопленных вычетов по НДС,

которые или включаются в стоимость передаваемого каждому инвестору (дольщику) объекта недвижимости, или предъявляются к вычету при получении нереализованной до завершения строительства доли недвижимости в собственность.

С учетом изложенного выводы судов о пропуске срока предъявления НДС к вычету не соответствуют положениям статей 146, 170 - 173 НК РФ, из системного толкования которых следует, что вычеты могут быть приняты к учету в уменьшение начисленного НДС не ранее, чем операция, для совершения которой были приобретены материалы (работы, услуги), будет признаваться подлежащей налогообложению.

**Налогоплательщик имеет право на налоговый вычет, даже при условии, что объект в целях строительства, реконструкции или модернизации приобретались товары (работы, услуги) еще не введен в эксплуатацию, что влечет начало 3-летнего срока по мере выполнения соответствующих работ и отражения счетов-фактур в книге покупок**  
*Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.08.2016 по делу № А40-209073/2015*

После завершения капитального строительства на основании пункта 3.2.1 Приказа Минфина № 160 все затраты по принятым и введенным в эксплуатацию объектам в размере их инвентарной стоимости, а также другие расходы списываются со счета 08 «Капитальные вложения» на счета учета приходуемого имущества или источников их финансирования, то есть передаются инвестору (или инвесторам).

Порядок передачи затрат на капитальное строительство от заказчика к инвестору (инвесторам) законодательно не регламентирован, в связи с чем может применяться порядок установленный в письме Минфина России от 24.05.2006 № 03-04-10/07 в виде передачи инвестору сводного счета-фактуры, с указанием всех затрат и разбивкой по видам и подрядчикам (организациям, привлеченным заказчиком для реализации проекта) и приложением первичных документов и счетов-фактур, выставленных контрагентами (подрядчиками, поставщиками, проектировщиками) в период капитального строительства. Оснований для аккумуляирования вместе с затратами на капитальное строительство инвестором - заказчиком сумм предъявленных в течение строительства НДС подрядчиками, с предъявлением к вычету по сводному счету-фактуре, составленному после окончания строительства и ввода объекта в эксплуатацию, самому себе (то есть от налогоплательщика - заказчика к налогоплательщику - инвестору), у такого налогоплательщика не возникает, поскольку выставление самому себе счетов-фактур налоговое законодательство не допускает.

Следовательно, вне зависимости от квалификации создаваемого налогоплательщиком с помощью подрядных организаций объекта (здание, строение, сооружение, сложное оборудование или иной аналогичный объект) затраты на его создание включаются в первоначальную стоимость основного

средства после введения его в эксплуатацию и списываются на расходы через амортизационные отчисления, а НДС по затратам на строительство, создание, изготовление учитывается в составе налоговых вычетов по мере выполнения соответствующих работ и отражения счетов-фактур в книге покупок, а не после принятия на учет созданного в результате объекта основных средств.

**Основанием для применения инвесторами налоговых вычетов в отношении объектов, переданных им по окончании строительства, являются счета-фактуры, выставленные не только подрядными организациями, но и застройщиками в порядке перевыставления соответствующих счетов-фактур в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 168 НК РФ**

*Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 17.05.2018 № 301-КГ17-22967 по делу № А79-8152/2016*

Обществом заключен инвестиционный контракт согласно которому МУП выступает в качестве «заказчика-застройщика» На основании инвестиционного контракта между субъектами инвестиционной деятельности заключены договоры о долевом строительстве жилого дома. По результатам завершения строительства объекты были переданы Обществу.

На основании счетов-фактур, полученных от подрядных организаций по выполненным строительно-монтажным работам и от поставщиков товаров (работ, услуг), МУП выставил Обществу сводный счет-фактуру. На основании указанного счета-фактуры обществом принят к вычету НДС.

По результатам выездной налоговой проверки по вопросам правильности начисления и своевременности уплаты налогов и сборов за период налоговым органом вынесено решение о доначислении Обществу НДС.

Судами установлено и подтверждается материалами дела, что спорные объекты были приняты Обществом по акту приема-передачи, введены в эксплуатацию с постановкой на учет по счету 01 «Основные средства» и используются заявителем в своей предпринимательской деятельности. Сводный счет-фактура соответствует требованиям, установленным статьей 169 НК РФ. Из разъяснений, изложенных в пункте 22 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», следует, что возникновение у налогоплательщика, являющегося инвестором, права на налоговый вычет не зависит от того, в каком порядке осуществляются расчеты за выполнение подрядных работ и, соответственно, кто предъявил ему к уплате упомянутые суммы - непосредственно подрядная организация или застройщик (технический заказчик).

Общество, получившее от застройщика сводный счет-фактуру, имело все основания для предъявления к вычету соответствующих сумм НДС. То



обстоятельство, что передача объектов долевого строительства от застройщика не является объектом обложения НДС, равно как и то, что налогоплательщик не являлся непосредственным покупателем работ по возведению объекта капитального строительства, выполненных подрядчиками, не могло выступать основанием для отказа в удовлетворении заявленных обществом требований.

### **III. Выводы судебной практики по отдельным вопросам**

#### **Застройщику надлежит контролировать поступление денежных средств от нерезидентов по договору участия в долевом строительстве многоквартирного дома**

*Определение Верховного Суда Российской Федерации от 9 апреля 2020 г. № 304-ЭС20-4248 по делу № А03-93/2019*

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным и отмене постановления налогового органа о привлечении к административной ответственности на основании части 1 статьи 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Как следует из судебных актов, оспоренных постановлением инспекции, заявитель привлечен к административной ответственности за совершение незаконной валютной операции, выразившейся в поступлении в кассу общества денежных средств от нерезидента (гражданки Республики Казахстан) по договору участия в долевом строительстве многоквартирного дома, минуя счет в уполномоченном банке, что является нарушением части 2 статьи 14 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Частью 1 статьи 15.25 КоАП РФ предусмотрена ответственность юридических лиц за осуществление незаконных валютных операций, то есть валютных операций, запрещенных валютным законодательством Российской Федерации или осуществленных с нарушением валютного законодательства Российской Федерации, включая куплю-продажу иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, минуя уполномоченные банки, либо осуществление валютных операций, расчеты по которым произведены, минуя счета в уполномоченных банках или счета (вклады) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, в случаях, не предусмотренных валютным законодательством Российской Федерации, либо осуществление валютных операций, расчеты по которым произведены за счет средств, зачисленных на счета (вклады) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, в случаях, не предусмотренных валютным законодательством Российской Федерации.

Суды отказали в удовлетворении требований общества указав, что не установили объективных препятствий для соблюдения обществом запретов и ограничений, предусмотренных нормами валютного законодательства, а

равно принятие обществом исчерпывающих мер для соблюдения требований законодательства, что свидетельствует о наличии вины в совершении правонарушения применительно к части 2 статьи 2.1 КоАП РФ.

**Отсутствие в актах оказанных услуг по бухгалтерскому учету замечаний к работе не означает отсутствие права заявлять о наличии недостатков в работе после ее принятия**

*Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 2 сентября 2019 г. по делу № А19-6954/2018*

Решением налогового органа общество привлечено на основании статьи 101 НК РФ к налоговой ответственности в связи с неполной уплатой налога на прибыль. Полагая, что ответственность наступила по вине компании, осуществлявшей по договору бухгалтерский учет, общество направило в адрес такой компании претензию с требованием о возмещении убытков.

Суды указали, что неполная уплата налога на прибыль в организации за 2015-2016 годы произошла в результате занижения налоговой базы вследствие неправомерного включения в расходы в целях налогообложения прибыли авансовых платежей по договорам лизинга. Неполная уплата налога на прибыль в организации в 2015 году в результате занижения налоговой базы также произошла вследствие неправомерного включения в расходы в целях налогообложения прибыли расходов на продукты питания.

Как обоснованно указано судами, исходя из специфики оказанных ответчиком услуг в сфере налогового учета, в целях ведения которого и сдачи соответствующей отчетности в налоговые органы с ним истец и заключил договор, на момент подписания актов истец не мог и не должен был знать, что его право нарушено.

Нарушения налогового законодательства, послужившие основанием для начисления истцу штрафа, пени не могли быть выявлены при обычном способе приемки услуг, то есть для истца носили скрытый характер. Соответственно, отсутствие в актах оказанных услуг замечаний истца к работе ответчика не означает в данном случае, что у него отсутствует право заявлять о наличии недостатков в работе после ее принятия.

Доказательств, что выявленные налоговые нарушения произошли в результате ненадлежащего исполнения истцом своих обязательств, сокрытия или представления не соответствующих действительности сведений первичного бухгалтерского или налогового учета, ответчик не представил.

Доказательства того, что истец в нарушение указаний ответчика представил налоговую отчетность с допущенными в ней ошибками, также в материалах дела отсутствуют.

Приведенные ответчиком доводы, в том числе о том, что факт оказания ответчиком бухгалтерских услуг надлежащего качества подтверждается материалами дела, направлены на переоценку исследованных судами доказательств и установленных обстоятельств.

**Подпункт 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ не связывает право на применение пониженной ставки земельного налога с фактом действительного осуществления жилищного строительства на земельном участке**

*Определение Верховного Суда Российской Федерации от 4 февраля 2020 г. № 308-ЭС19-18258 по делу А53-21469/2017*

Общество приобрело земельный участок категории «земли населенных пунктов» под строительство многоквартирного дома и разделило его на три земельных участка, два из которых впоследствии продало. При исчислении земельного налога в отношении данных земельных участков Общество применило ставку в размере 0,3%, установленную подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ. Налоговый орган посчитал, что, поскольку на спорных земельных участках отсутствовали жилые дома и иные объекты капитального строительства, строительство жилых домов на них Общество не осуществляло, применение им в отношении данных земельных участков пониженной ставки земельного налога является неправомерным. В этой связи налоговый орган доначислил Обществу сумму земельного налога по ставке 1,5%, а также пени и штраф.

Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ поддержала позицию Общества, указав, что обстоятельства дела, в том числе непродолжительное владение обществом некоторыми из спорных земельных участков, как сами по себе, так и в совокупности с разъяснениями, данными в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», не дают оснований для изменения порядка исчисления налога с применением ставки 0,3%, с учетом повышающего коэффициента.

**В отношении нежилых зданий неприменимы льготы на основании пункта 21 статьи 381 НК РФ (высокая энергетическая эффективность)**

*Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24 декабря 2019 г. по делу № А11-1121/2019*

Общество заявило налоговую льготу (код 2010338) в отношении вновь вводимого недвижимого объекта «Торговый центр» в соответствии с пунктом 21 статьи 381 НК РФ поскольку спорный объект является вновь вводимым и имеет высокий класс энергетической эффективности. Налоговый орган провел камеральную проверку представленной Обществом налоговой декларации по налогу на имущество организаций и доначислил налог. Суды поддержали позицию налоговых органов, указав, в частности, что для соответствия объектов обязательным условиям применения льготы по пункту 21 статьи 381 НК РФ необходимо, чтобы объект был вновь возведенным, имел высокий класс энергетической эффективности на момент его ввода в

эксплуатацию, и в отношении такого объекта законодательством предусмотрено определение класса энергетической эффективности.

В главе 30 НК РФ не содержится определения понятия «класс энергетической эффективности», которое бы раскрывало состав объектов основных средств, в отношении которых оно употребляемо для целей применения налоговой льготы, равно как не устанавливает условия, при соблюдении которых класс энергетической эффективности признается высоким.

В связи с этим на основании пункта 1 статьи 11 НК РФ следует применять положения соответствующей отрасли законодательства, в котором оно используется.

Действующим законодательством Российской Федерации не предусмотрено правил определения классов энергетической эффективности в отношении нежилых зданий.

На основании изложенного, приняв во внимание, что действующим законодательством Российской Федерации не установлены правила определения классов энергетической эффективности в отношении нежилых зданий, суды пришли к обоснованному выводу об отсутствии у Общества права для применения в отношении спорного объекта льготы на основании пункта 21 статьи 381 НК РФ.

**Перерасчет налоговых обязательств по недействительной сделке должен проводиться только после возврата сторонами друг другу всего полученного по сделке (двусторонней реституции), а последствия признания сделки недействительной необходимо отразить в бухгалтерском и налоговом учете ее участников на момент проведения реституции, то есть на дату приведения сторон сделки в первоначальное состояние**

*Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 17.12.2018 по делу № А69-2019/17*

Основанием для подачи обществом уточненных налоговых деклараций НДС с уменьшением суммы исчисленного налога, ранее представленного в налоговый орган, послужило признание недействительным в судебном порядке государственного контракта в рамках которого обществом при определении налоговой базы по НДС отражена полученная выручка от передачи товаров (работ, услуг), в связи с чем обществом исключена из облагаемой базы НДС сумма реализации по договору субподряда.

Налоговым органом было отмечено, что уменьшение суммы налога на добавленную стоимость, исчисленного налогоплательщиком в отчетные периоды, является неправомерным, поскольку хозяйственные сделки, совершенные впоследствии признания сделки недействительной, необходимо отражать в бухгалтерском и налоговом учете на момент реституции.

Суды при рассмотрении дела на основании статей 38, 39 (пункт 1), 54 (пункт 1), 81 (пункт 1), 143 (пункт 1), 146 (подпункт 1 пункта 1), 153, статьи 154 (пункт 1), 167, 168 (пункты 1 и 3) НК РФ, статей 166, 167 Гражданского кодекса Российской Федерации, а также разъяснений, изложенных в пункте 9 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 НК РФ к Информационному письму Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.11.2011 № 148 исходили из того, что налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции, отражаемые в бухгалтерском и налоговом учете. При этом налогообложению подвергается финансовый результат, формируемый по итогам налогового (отчетного) периода на основе данных регистров бухгалтерского и налогового учета, в том числе совокупности совершенных в этом периоде операций. В случае фактического осуществления реституции финансово-хозяйственные операции по возврату имущества подлежат отражению на дату их совершения.

Довод налогоплательщика о возможности корректировки налоговых обязательств в периоде совершения соответствующих ошибок отклонен судом, исходя из того, что признание сделки недействительной и реституция сторон являются новыми фактами хозяйственной деятельности, которые не могут быть отражены в налоговом и бухгалтерском учете ранее тех периодов, когда эти факты имели место.

Довод налогоплательщика о невозможности проведения двухсторонней реституции (невозможности обратной передачи результатов фактически выполненных работ от заказчика к исполнителю) при том, что налогоплательщик получил значительную часть денежных средств в качестве оплаты (предоплаты) субподрядных работ и не представил доказательств их возврата, не является достаточным основанием для корректировки показателей налогового учета в целях исчисления НДС за рассматриваемые периоды. В ином случае общество получило бы необоснованное преимущество по отношению к другим участникам хозяйственного оборота в виде освобождения от налогообложения операций, осуществленных при исполнении договоров субподряда.

**Отсутствует необходимость вести отдельный учет поступлений и расходований средств целевого финансирования по каждому договору участия в долевом строительстве**

*Постановление Арбитражного суда Северо-западного округа от 22.03.2019 г. по делу № А66-6508/2018*

По результатам проведенной налоговой проверки Обществу был доначислен налог на прибыль.

Основанием для доначисления послужил вывод налогового органа о невозможности учета в целях налогообложения сумм превышения затрат на строительство над суммами, поступившими от инвесторов долевого

строительства по 34 договорам участия в долевом строительстве. По мнению налогового органа, убытки от инвестиционной деятельности по 34 договорам не могут быть отнесены к расходам.

В соответствии с учетной политикой, обществом определен внереализационный доход в виде разницы между общей суммой средств целевого финансирования и общей суммой затрат на строительство, не подлежащей возврату дольщикам по условиям договоров долевого участия в строительстве жилого дома (экономия), по объекту (многоквартирному дому) в целом, тогда как налоговый орган полагает правильным определение суммы экономии по каждому отдельному объекту долевого строительства.

Суд посчитал ошибочным вывод налогового органа о необходимости отдельного учета поступлений и расходований средств целевого финансирования по каждому договору и согласился с позицией общества указав, что объектом инвестиционной деятельности является строительный объект в целом, а не приобретаемые инвесторами по окончании строительства квартиры или доля права в общей долевой собственности.

**Обоснованием получения необоснованной налоговой выгоды может служить то, что контрагенты не имеют необходимых трудовых, материальных, технических ресурсов для выполнения обязательств**

*Определение Верховного Суда Российской Федерации от 16 ноября 2018 г. № 306-КГ18-18995 по делу № А65-31784/2016*

Доначисление оспариваемым решением налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость связано с выводом инспекции о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в результате отнесения в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, затрат по нереальным сделкам, а также применении налоговых вычетов на основании счетов-фактур, оформленных от лица соответствующих контрагентов.

Признавая выводы налогового органа обоснованными, суды исходили из ряда обстоятельств, установленных инспекцией, которые в совокупности свидетельствуют о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате документального оформления хозяйственных операций с проблемными контрагентами, которые не осуществляли поставку товаров и оказание соответствующих услуг.

Спорные контрагенты налогоплательщика обладают признаками недобросовестных налогоплательщиков, не имеют необходимых трудовых, материальных, технических ресурсов для выполнения обязательств по заключенным с заявителем договорам и совершения спорных операций.

По результатам оценки представленных в материалы дела доказательств, суды пришли к выводу о фиктивности сделок, заключенных между заявителем и его контрагентами, их направленность на создание искусственных оснований для получения налоговой выгоды.

Принимая во внимание установленные инспекцией обстоятельства, а

также выявленные противоречия в документах, служащих основанием для отнесения спорных затрат в состав расходов и применения вычетов по налогу на добавленную стоимость, суды пришли к выводу об отсутствии реальной хозяйственной деятельности между обществом и спорными контрагентами.

Научно-консультативной комиссией был исследован ряд судебных актов, содержащих правовые позиции, которые могут быть использованы строительными организациями в рамках осуществления своей деятельности. По итогам исследования можно выделить следующие выводы.

1. Средства дольщиков, использованные в деятельности, не имеющей отношения к строительству многоквартирных домов, признаются внереализационными доходами.

2. Оставшиеся после окончания строительства средства дольщиков являются платой за услуги заказчика-застройщика, то есть утрачивают статус средств целевого финансирования и включаются во внереализационные доходы организации.

3. Обязанность исчислить налог на прибыль с сумм экономии, оставшейся в распоряжении застройщика, возникает по окончании строительства в периоде ввода жилого дома в эксплуатацию.

4. Если объектами долевого строительства являются жилые и нежилые помещения производственного назначения, услуги застройщика не облагаются НДС.

5. Лицо, приобретавшее у заказчиков-застройщиков работы (услуги) по организации строительства и ввода в эксплуатацию объектов инвестиций в рамках договоров инвестирования и получившее от этих заказчиков-застройщиков счета-фактуры с выделением суммы НДС, вправе применить соответствующие налоговые вычеты, а указанные организации обязаны уплатить НДС в бюджет вне зависимости от того, относятся ли соответствующие работы (услуги) участников договоров инвестирования (договоров инвестиционного товарищества) к операциям, освобождаемым от обложения НДС.

6. В отношениях с множественностью лиц на стороне инвестора ни заказчик, ни застройщик не имеет объективной возможности правильного определения доли расходов и накопленных вычетов по НДС, которые или включаются в стоимость передаваемого каждому инвестору (дольщику) объекта недвижимости, или предъявляются к вычету при получении нереализованной до завершения строительства доли недвижимости в собственность.

7. Налогоплательщик имеет право на налоговый вычет, даже при условии, что объект в целях строительства, реконструкции или модернизации приобретались товары (работы, услуги) еще не введен в эксплуатацию, что влечет начало 3-летнего срока по мере выполнения соответствующих работ и отражения счетов-фактур в книге покупок.

8. Основанием для применения инвесторами налоговых вычетов в

отношении объектов, переданных им по окончании строительства, являются счета-фактуры, выставяемые не только подрядными организациями, но и застройщиками в порядке перевыставления соответствующих счетов-фактур в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 168 НК РФ.

9. Застройщику надлежит контролировать поступление денежных средств от нерезидентов по договору участия в долевом строительстве многоквартирного дома.

10. Отсутствие в актах оказанных услуг по бухгалтерскому учету замечаний к работе не означает отсутствие права заявлять о наличии недостатков в работе после ее принятия.

11. Подпункт 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ не связывает право на применение пониженной ставки земельного налога с фактом действительного осуществления жилищного строительства на земельном участке.

12. В отношении нежилых зданий неприменимы льготы на основании пункта 21 статьи 381 НК РФ (высокая энергетическая эффективность).

13. Перерасчет налоговых обязательств по недействительной сделке должен проводиться только после возврата сторонами друг другу всего полученного по сделке (двусторонней реституции), а последствия признания сделки недействительной необходимо отразить в бухгалтерском и налоговом учете ее участников на момент проведения реституции, то есть на дату приведения сторон сделки в первоначальное состояние.

14. Отсутствует необходимость вести отдельный учет поступлений и расходований средств целевого финансирования по каждому договору участия в долевом строительстве.

15. Обоснованием получения необоснованной налоговой выгоды может служить то, что контрагенты не имеют необходимых трудовых, материальных, технических ресурсов для выполнения обязательств.

Председатель  
Научно-консультативной комиссии

М.В. Федорченко

Ответственный исполнитель

А.Ю. Короленко