Федеральной налоговой службой получена апелляционная жалоба Акционерного общества «Х» (далее – АО «Х», Общество, Заявитель) от 16.07.2018 на решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы (далее – Инспекция) от 09.06.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – Решение).

Инспекцией в соответствии со статьей 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) проведена выездная налоговая проверка Общества по всем налогам и сборам за период с 01.01.2014 по 31.12.2016.

По результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки Инспекцией вынесено Решение (с учетом внесенных письмом от 24.07.2018 изменений), согласно которому Заявитель привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 122 Кодекса, в виде взыскания штрафа в общей сумме 1 041 019,19 рублей, Обществу доначислен налог на прибыль организаций в общей сумме 5 570 516 рублей, а также начислены пени в общей сумме 362 984,03 рубля.

Заявитель, не согласившись с Решением Инспекции, в порядке, установленном статьей 138 Кодекса, обратился с апелляционной жалобой в Федеральную налоговую службу, в которой просит отменить данное Решение.

Решение по результатам рассмотрения апелляционной жалобы Заявитель просит направить в адрес АО «Х», в том числе по телекоммуникационным каналам связи (далее - ТКС).

В отношении указанного ходатайства Заявителя Федеральная налоговая служба сообщает, что в настоящее время Федеральной налоговой службой разрабатываются формат и порядок представления жалоб и получения решений по жалобам в электронной форме по ТКС, в связи с чем возможность направления Обществу настоящего решения в электронной форме по ТКС отсутствует.

Пунктом 2.1 Решения установлено, что АО «Х» в нарушение статей 247, 252, 256, 257, 264, 270 Кодекса в составе расходов по налогу на прибыль организаций учтены суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование и обязательное медицинское страхование (далее – Страховые взносы), начисленных на оплату труда персонала и физическим лицам, привлеченным по договорам возмездного оказания услуг, участвовавших в процессе строительства объекта основного средства, что привело к неуплате налога на прибыль организаций за 2014-2016 годы в сумме 5 570 516 рублей.

Основанием для указанного вывода послужили доводы Инспекции о том, что в силу пункта 5 статьи 270 Кодекса сумма Страховых взносов, исчисляемая с оплаты труда сотрудников и иных лиц, деятельность которых связана с созданием амортизируемого имущества, формирует первоначальную стоимость основного средства, в связи с чем не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В апелляционной жалобе Заявитель указывает, что расходы на оплату труда и начисленные Страховые взносы относятся к разным группам расходов, в связи с чем подлежат учету в целях налогообложения в разном порядке.

Заявитель считает, что к расходам в виде Страховых взносов Обществом правомерно применяются положения подпункта 1 пункта 1 статьи 264 Кодекса.

По мнению Заявителя, позиция Инспекции о применении пункта 5 статьи 270 Кодекса к расходам, указанным в подпункте 1 пункта 1 статьи 264 Кодекса, не основана на нормах законодательства.

Из текста подпункта 1 пункта 1 статьи 264 Кодекса следует, что исключением из применения указанной нормы являются, в том числе суммы по Страховым взносам, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, перечисленные в статье 270 Кодекса.

При этом статья 270 Кодекса содержит закрытый перечень обязательных платежей налогового характера, которые не указаны в пункте 5 данной статьи.

При отнесении сумм Страховых взносов на расходы по налогу на прибыль организаций Общество исходило из положений пункта 4 статьи 252 Кодекса, в силу которого налогоплательщик вправе самостоятельно определить группу затрат с равными основаниями, относящиеся одновременно к нескольким группам расходов. В данном случае такой подход основан на имевших место фактических обстоятельствах.

В проверяемом периоде Общество выступало инвестором-застройщиком по объекту ОАО «Х» (далее – Объект).

Общество передало часть функций застройщика организации, выступающей техническим заказчиком – компании «ЮЛ 1», действующей через Московское представительство и оказывающей Обществу услуги по управлению строительством, а также по выполнению функций Технического заказчика и Строительного контроля.

В связи с привлечением для выполнения функций технического заказчика сторонней специализированной организации Общество осуществляло лишь функции по обеспечению строительства (предоставление земельного участка для ведения строительства, финансирование строительства).

Генеральным подрядчиком на строительстве Объекта выступало ООО «ЮЛ 2», обязательством которого согласно условиям договора генерального подряда от 19.04.2013 является сдача Объекта строительства по завершении выполнения всего объема работ, при этом поэтапная сдача работ договором не предусматривается.

В этой связи приемка работ у подрядчика не производилась ни Обществом, ни техническим заказчиком. Акты выполненных работ (акты по форме КС-2) фактически служили подтверждением выполнения определенных видов работ в целях дальнейшего финансирования генерального подрядчика.

Таким образом, в проверяемом периоде Общество непосредственно строительством, в понимании строительной деятельности по законодательству Российской Федерации, не занималось.

Обществом создано подразделение, в функции которого входило эффективное администрирование общих задач по управлению собственной деятельностью, в том числе, связанных с реализацией инвестиционного проекта - строительство Объекта, но которая при этом не является строительной деятельностью.

По мнению Заявителя, поскольку в какой-то мере деятельность работников эксплуатационно - строительного управления, а также лиц, оказывавших услуги по договорам гражданско-правового характера, относилась к ведению строительства Объекта, расходы на оплату труда и оказание услуг, а также начисления Страховых взносов в некоторой части могли трактоваться как относящиеся к строительству Объекта.

Однако фактически Общество не имело возможности разделить указанные расходы на относящиеся к расходам по управлению (общехозяйственные расходы) и к расходам, относящимся к строительству.

Таким образом, указанные расходы носили двойственный характер, в связи с чем Общество имело право самостоятельно определить в каком качестве указанные расходы учитывать в целях налогообложения по налогу на прибыль организаций.

Ввиду того, что расходы на оплату труда и суммы Страховых взносов являются самостоятельными видами расходов, Обществом в отношении оплаты труда сотрудников эксплуатационно - строительного управления и расходов по договорам на оказание услуг применялся порядок включения таких затрат в первоначальную стоимость амортизируемого имущества, в части сумм Страховых взносов применялся порядок включения таких затрат в состав расходов, относящихся к прочим расходам, связанных с производством и реализацией.

Также Общество указывает на ошибку, допущенную Инспекцией при определении размера расходов в виде сумм Страховых взносов в отношении ФЛ 1, ФЛ 2, ФЛ 3, что привело к неверной сумме доначисленного налога.

Федеральная налоговая служба, изучив доводы Заявителя, изложенные в апелляционной жалобе, исследовав и оценив материалы проверки, установила следующее.

Пунктом 1 статьи 252 Кодекса установлено, что в целях главы 25 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 264 Кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемый период) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся в том числе суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, в Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в [статье 270](consultantplus://offline/ref=2CF59D2FF124C6F1D461D7AC44A164E23C5E9DB56B2DCF8BFFF42E9855FA790D3DCFBBE2009289D7C3H8I) Кодекса.

В соответствии с пунктом 5 статьи 270 Кодекса не учитываются в целях налогообложения расходы по приобретению и (или) созданию [амортизируемого имущества](consultantplus://offline/ref=4233984BB6F3FADEA50544BAC3CE7904FAADE2D00F7160DCF40BEE04F4FAF181755FEE83633CG44FM), а также расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств.

Согласно пункту 1 статьи 257 Кодекса первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с [пунктами 8](consultantplus://offline/ref=23E26C7B774D56CA71AFA4ACEF68BB57327524542F8F81683CF793640CB6573D9705AE7907E55472q311N) и [20 статьи 250](consultantplus://offline/ref=23E26C7B774D56CA71AFA4ACEF68BB57327524542F8F81683CF793640CB6573D9705AE7A06ECq51EN) Кодекса), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Кодексом.

Как следует из Решения, Обществом в период 2014-2016 годы наряду с основным видом деятельности осуществлялось создание амортизируемого имущества – Объект строительства для АО «Х».

Строительство Объекта разрешено 23.05.2012 Комитетом государственного строительного надзора.

Общество на Объекте строительства выступает Заказчиком.

Между Обществом и «ЮЛ 1» (Великобритания) через Российское представительство заключен Договор на оказание услуг по управлению строительством, по условиям которого Российское представительство «ЮЛ 1» оказывает услуги по управлению строительством Объекта.

ООО «ЮЛ 2» является генподрядчиком строительства Объекта.

В проверяемый период Объект строительства для АО «Х» являлся объектом незавершенного строительства.

Обществом в целях подтверждения формирования Объекта строительства в ответ на требование о предоставлении документов (информации) от 29.06.2017 представлены своды по видам начислений оплаты труда (помесячно, за год), штатное расписание, штатная расстановка.

В ходе анализа представленных документов установлено, что приказом Общества утверждено штатное расписание, согласно которому предусмотрено эксплуатационно-строительное управление, включающее начальника управления, заместителя начальника управления, помощника начальника управления, референта, производственно технический отдел, отдел технического надзора, отдел проектирования, службу главного энергетика.

Сотрудники эксплуатационно-строительного управления Общества в ходе допросов сообщили, что фактически выполняли свои должностные обязанности исключительно на Объекте строительства, свидетели осуществляли контроль и проверку хода строительства Объекта, проверку финансовых документов, связанных со строительством Объекта.

Также в ходе анализа документов, представленных Обществом в ответ на требования от 26.09.2017 и от 10.10.2017 (сводная ведомость распределения затрат на оплату труда счета 08 «Капитальные вложения» по объектам учета, договоры возмездного оказания услуг с физическими лицами, акты сдачи-приемки результатов оказанных услуг), Инспекцией установлено, что Обществом для оказания услуг на Объекте строительства по договорам возмездного оказания услуг привлекались физические лица.

Обществом расходы на оплату труда сотрудников эксплуатационно-строительного управления и оплату оказанных услуг по договорам возмездного оказания услуг в соответствии с пунктом 5 статьи 270 Кодекса полностью отнесены на увеличение первоначальной стоимости амортизируемого имущества (Объект строительства).

Суммы Страховых взносов, начисленных на оплату труда персонала и физическим лицам, привлеченным по договорам возмездного оказания услуг, участвующим в процессе строительства Объекта, отнесены Обществом в состав прочих расходов по налогу на прибыль организаций.

Вместе с тем, учитывая, что вышеуказанные лица участвовали в создании (строительстве) амортизируемого имущества, Страховые взносы согласно положениям статьи 257 Кодекса подлежат включению в состав расходов, увеличивающих стоимость создаваемого основного средства.

При таких обстоятельствах Федеральная налоговая служба признает вывод Инспекции о неправомерном включении Обществом Страховых взносов в состав расходов по налогу на прибыль организаций за 2014-2016 годы обоснованным и соответствующим законодательству о налогах и сборах.

В отношении довода Общества о допущенной Инспекцией ошибке в отношении ФЛ 1, ФЛ 2 и ФЛ 3 Федеральная налоговая служба сообщает, что письмом от 24.07.2018 в резолютивную часть Решения внесены соответствующие изменения с учетом данных ошибок.

Пунктом 1.1 статьи 139 Кодекса предусмотрено, что при получении жалобы налоговый орган, акт ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, обязан принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 139.3 Кодекса вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что до принятия решения по жалобе налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу, в порядке, установленном [пунктом 1.1 статьи 139](consultantplus://offline/ref=0C9B4BDF9E1D43D065595E138C8A2EEFDE3F10516F08CBC98C2011E569A7D817A4C30705E767A4328AF0B68B4CF04C3056B67A5D8024p3A7I) Кодекса.

Таким образом, Федеральная налоговая служба, руководствуясь пунктом 1 статьи 139.3 Налогового кодекса Российской Федерации, оставляет без рассмотрения апелляционную жалобу Акционерного общества «Х» в вышеуказанной части.

В остальной части Федеральная налоговая служба, руководствуясь пунктом 3 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации, оставляет апелляционную жалобу Акционерного общества «Х» на решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы от 09.06.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения без удовлетворения.