

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ЯМАЛО-НЕНЕЦКОГО АВТОНОМНОГО ОКРУГА**

г. Салехард, ул. Республики, д.102, тел. (34922) 5-31-00,

www.yamal.arbitr.ru, e-mail: info@yamal.arbitr.ru**ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
РЕШЕНИЕ****г. Салехард
20 июня 2019 года****Дело № А81-2826/2019**

Резолютивная часть решения объявлена в судебном заседании 13 июня 2019 года.
Полный текст решения изготовлен 20 июня 2019 года.

Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа в составе судьи Кустова А.В., при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Махинько И.В., рассмотрев в судебном заседании, проводимом путем использования систем видеоконференц-связи, при содействии Арбитражного суда Кировской области, дело по заявлению акционерного общества «Кировский сельский строительный комбинат» (ИНН 4345146992, ОГРН 1064345114096) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №6 по Ямало-Ненецкому автономному округу (Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу) (ИНН 8901016272, ОГРН 1048900005880) об оспаривании решения от 07.12.2018 №07-18/13 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (в редакции решения УФНС России по ЯНАО от 12.03.2019 №145) в части, при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Ямало-Ненецкому автономному округу,

при участии в судебном заседании:

от заявителя - Бохтина Т.И. по доверенности от 23.04.2019; Воробьева Л.Д. по доверенности от 09.01.2019,

от МИФНС №6 по ЯНАО - Сальм Д.И. по доверенности от 14.05.2019 №16;

от МИФНС №1 по ЯНАО - Соколова Е.Ю. по доверенности от 09.01.2019 №6,



УСТАНОВИЛ:

акционерное общество «Кировский сельский строительный комбинат» (далее – Общество, АО «Кировский ССК», налогоплательщик, заявитель) обратилось в Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу (далее – Инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 07.12.2018 № 07-18/13 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части:

- «предложения перечислить НДФЛ за период с 01.06.2015 по 31.12.2016 в сумме 2 593 492 руб., пени в сумме 1 107 238,34 руб. и штрафа в сумме 960 144,00 руб.;

- доначисления НДС за 1,2,3,4 кв. 2015 года и 1,2,3,4 кв. 2016 года в сумме 23 862 076,25 руб., соответствующей суммы пени и штрафа».

От Инспекции в суд поступил отзыв на заявленные требования, в соответствии с которыми, налоговый орган просит отказать налогоплательщику в удовлетворении заявления.

В судебном заседании представители сторон поддержали свои доводы, изложенные соответственно в заявлении об оспаривании решения налогового органа, дополнении к заявлению и в отзыве на заявленные требования и дополнений к отзыву.

Суд, заслушав доводы лиц, участвующих в деле, оценив имеющиеся в деле доказательства, исследовав в порядке ст. 71 АПК РФ материалы дела, установил следующие обстоятельства.

Из материалов дела следует, в период с 28.06.2017 по 20.06.2018 Инспекцией проведена выездная налоговая проверка Общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты различных налогов и сборов за период с 01.01.2015 по 31.12.2016, в том числе НДФЛ за период с 01.06.2015 по 31.12.2016.

По результатам выездной налоговой проверки Инспекцией составлен акт от 20.08.2018 № 07-18/7 и 07.12.2018 вынесено обжалуемое решение № 07-18/13, которым Общество привлечено к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в виде штрафа в общем размере 1 628 751 рубль, предусмотренной статьей 123 Налогового кодекса, в виде штрафа в размере 960 144 рубля, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 НК РФ, в виде штрафа в размере 506 400 рублей. Также данным решением Обществу доначислен (предложено уплатить) налог на добавленную стоимость (далее – НДС) за 1, 2, 3, 4 квартал 2015 года, за 1, 2, 3, 4 квартал 2016 года, налог на прибыль организаций за 2016 год, транспортный налог за 2015-2016 годы, в общей сумме 27 607 659 рублей и пени в

сумме 7 498 504,61 рубля; предложено налоговому агенту – Обществу перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) (г. Киров и г. Салехард), удержанный с выплаченного дохода работникам за период с 01.06.2015 по 31.12.2016, в размере 3 214 342 рублей и уплатить пени в размере 1 309 497,19 рублей.

Не согласившись с решением Инспекции от 07.12.2018 № 07-18/13, соблюдая обязательный досудебный порядок урегулирования спора, заявитель подал жалобу в вышестоящий налоговый орган.

Решением УФНС России по ЯНАО от 12.03.2019 № 145 решение Инспекции отменено в части:

- доначисления транспортного налога за 2016 год в сумме 127 165 руб., соответствующей суммы пени и штрафа;

- предложения перечислить в бюджет, удержанный с выплаченного дохода работникам НДФЛ за период с 01.06.2015г. по 31.12.2016 в размере 621 850 руб., пени в сумме 202 258,85 руб.;

- доначисления налога на прибыль за 2016 год в сумме 1 519 044 руб., пени в сумме 298 395,17 руб. и штрафа по п.1. ст. 122 НК РФ в сумме 75 952 руб.;

- доначисления НДС за 1 кв.2015 в сумме 152 512,37 руб., за 4 кв. 2015 в сумме 305 084,75 руб. и соответствующих сумм пени.

В остальной части решение инспекции от 07.12.2018 № 07-18/13 оставлено без изменения.

Посчитав, что решение Инспекции с учетом решения Управления ФНС России по Ямало-Ненецкому автономному округу не соответствует закону и нарушает его права, Общество обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Суд считает требования заявителя не подлежащими удовлетворению по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 123 Конституции Российской Федерации, статьями 7, 8, 9 АПК РФ судопроизводство осуществляется на основе состязательности и равенства сторон. Согласно статье 65 АПК РФ, каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основания своих требований и возражений, представить доказательства.

Обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела, определяются арбитражным судом на основании требований и возражений лиц, участвующих в деле, в соответствии с подлежащими применению нормами материального права (ч. 2 ст. 65 АПК РФ).

Согласно статье 125 АПК РФ заявление подается в арбитражный суд в письменной форме и должно содержать требования заявителя к ответчику со ссылкой на законы и иные нормативные правовые акты, а также обстоятельства, на которых основаны требования заявителя, и подтверждающие эти обстоятельства доказательства.

На основании приведенных норм арбитражный суд рассматривает требование заявителя в пределах тех доводов и обстоятельств, которые отражены в заявлении. В связи с изложенным требование заявителя рассматривается в пределах обоснованных доводов, отраженных в заявлении.

В силу части 4 ст.200 АПК РФ при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), а также устанавливает, нарушают ли оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Частью 5 статьи 200 АПК РФ предусмотрено, что обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение.

По эпизоду по налогу на доход физических лиц.

В период с 28.06.2017 по 20.06.2018 Инспекцией проведена выездная налоговая проверка Общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты различных налогов и сборов за период с 01.01.2015 по 31.12.2016, в том числе НДФЛ за период с 01.06.2015 по 31.12.2016.

Общество полагает, что налоговым органом проведена повторная выездная проверка за период с 01.01.2015 по 31.05.2015 года, как указано в решении инспекции, проверяемый период по НДФЛ определен с 01.01.2015 по 31.12.2016.

Суд считает доводы Общества необоснованными.

В соответствии с пунктом 4 статьи 89 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет,

предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

В решении от 28.06.2017 № 07-18/4 о проведении выездной налоговой проверки, и справке от 20.06.2018 № 07-18/7 о проведенной выездной налоговой проверки, Инспекцией действительно указан период проверки Общества по вопросам правильности исчисления, удержания и перечисления НДФЛ с 01.01.2015 по 31.12.2016, вместо 01.06.2015 по 31.12.2016.

Вместе с тем, установленные Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки нарушения по НДФЛ за период с 01.06.2015 по 31.12.2016, зафиксированы в разделе 2.4.1 обжалуемого решения (приложения №№ 4, 4.1, 4.2 к обжалуемому решению).

Фактические материалы проверки свидетельствуют о проверке НДФЛ именно в период с 01.06.2015 по 31.12.2016.

При этом в ходе судебного разбирательства Обществом не приведено ни одного довода, подтверждающего, что налоговым органом проведена проверка за пределами указанного срока.

Суд не усматривает нарушения прав налогоплательщика в связи с допущенной Инспекцией опечаткой указания проверяемого периода.

Также Общество, не соглашаясь с выводами Инспекции, изложенными в оспариваемом решении, указывает, что кредиторская задолженность Общества по счету 68.01 «НДФЛ» по состоянию на 01.06.2015 составила 12 222 678,00 рублей, и включает в себя исчисленный НДФЛ с невыплаченной заработной платы работникам Общества частично за апрель 2015 года и за май 2015 года, что было предметом исследования в ходе предыдущей выездной налоговой проверки.

В ходе судебного разбирательства Обществом 29.04.2019 представлены дополнения к заявлению, в котором Общество считает, что сумма кредиторской задолженности установленный выездной налоговой проверкой за период с 01.06.2015 по 31.12.2016 в размере 2 592 492,00 рублей, выведена не верно, так как Обществом в полном объеме уплачен НДФЛ за апрель и май 2015 года в июле 2015 года, и данные платежные поручения по уплате НДФЛ должны были быть учтены проверяющими.

31.05.2019 Обществом представлены в суд дополнения к ранее представленным дополнениям, где АО «Кировский ССК» указывает, на то, что Инспекция не имела права производить суммирование недоимки, установленной последней налоговой проверкой, с задолженностью по неисполненному решению, установленной предыдущей налоговой проверкой.

Суд не может согласиться с доводами Общества по следующим основаниям.

В силу пункта 1 статьи 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с данным Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

При этом на налоговых агентов положениями статьи 24 НК РФ возложены обязанности по правильному и своевременному исчислению, удержанию из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства (подпункт 1 пункта 3).

Пунктом 4 статьи 226 НК РФ предусмотрено, что налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Пунктом 6 статьи 226 НК РФ установлено, что налоговый агент обязан перечислять суммы исчисленного и удержанного НДФЛ не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (до 31.12.2015 включительно - не позднее дня фактического получения денежных средств в банке для такой выплаты, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках, а в иных случаях - не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода в денежной форме). При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

Системный анализ норм статей 24 и 226 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что обязанность по перечислению в бюджет налога возникает у налогового агента только после фактического удержания налога из средств, выплачиваемых налогоплательщику.

На основании вышеизложенного, обязанность удержать и перечислить в бюджет НДФЛ, возникает у налогового агента после выплаты соответствующей заработной платы работникам.

В ходе выездной налоговой проверки, Инспекцией установлены выплаты по заработной плате, осуществленные Обществом в июне и июле 2015 года, ранее начисленной в апреле 2015 года в размере 2 333 738,15 рублей и в мае 2015 года в размере 23 395 034,93 рублей.

В Справку по НДФЛ, составленную в ходе проведения проверки за период с 01.06.2015, включен выплаченный доход за апрель и май 2015 года, так как фактически

выплата произведена в июне 2015 года. При этом данный выплаченный доход не использовался налоговыми органами при составлении справки по НДФЛ за период с 01.06.2012 по 31.05.2015, являющейся приложением к решению о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенному МИФНС России № 1 по ЯНАО от 20.05.2016 № 09-16/16 (далее – Решение от 20.05.2016).

МИФНС России № 1 по ЯНАО, привлеченная судом к участию в деле в качестве третьего лица, подтвердила вышеуказанный довод Инспекции.

Более того, МИФНС России № 1 по ЯНАО в отзыве на заявление отметила, что сумма задолженности по НДФЛ, которая образовалась на 01.06.2015 в размере 11 639 138,00 рублей не отражена в Решении от 20.05.2016 в связи с уплатой ее Обществом платежными поручениями в июле 2015 года в размере 12 222 678,00 рублей, в связи с чем, сумма задолженности была полностью закрыта.

Инспекцией в ходе проверки была учтена сумма переплаты в размере 583 540,00 рублей (12 222 678 – 11 639 138), образовавшаяся по состоянию на 31.07.2015, после уплаты Обществом задолженности по предыдущей проверке за период 01.06.2012 по 31.05.2015.

Общество указывает в дополнениях к заявлению, что налоговым органом не могли быть проверены обстоятельства, касающиеся правильности исчисления и своевременности уплаты Обществом НДФЛ за 2012-2013 годы, не подлежащие проверке.

Вместе с тем, проверка НДФЛ за период 01.06.2012 по 31.05.2015 была проведена МИФНС № 1 по ЯНАО, результаты отражены в Решении от 20.05.2016, которое Обществом не оспаривалось и вступило в законную силу.

В связи с чем, обстоятельства, касающиеся правильности исчисления и своевременности уплаты Обществом НДФЛ за 2012-2013 годы, установлены в ходе предыдущей проверки и правомерно использованы Инспекцией.

Общество указывает, что Инспекция не имела права самостоятельно изменять назначение платежа, указанного в платежных поручениях, на оплату текущей задолженности по НДФЛ в счет задолженности предшествующих периодов.

Суд считает данный довод Общества не подлежащим удовлетворению, ввиду того, что Инспекцией не изменялось назначение платежа в спорных платежных поручениях. Инспекцией при проведении текущей выездной проверки в части правильности исчисления, удержания и перечисления налога на доходы физических лиц за период 01.06.2015 по 31.12.2016 в Справке отражены суммы выплаченного дохода за апрель и

май 2015 года, выплата которых фактически произведена в июне 2015 года, то есть в проверяемом периоде.

Таким образом, в ходе судебного заседания установлено, что Инспекцией была учтена сумма переплаты в размере 583 540 рублей (12 222 678 – 11 639 138), образовавшейся по состоянию на 31.07.2015, после уплаты Обществом задолженности по предыдущей проверке за период 01.06.2012 по 31.05.2015.

Учитывая то, что расчет задолженности по перечислению налога в бюджет и расчет пени за несвоевременное перечисление налоговым агентом НДС строится на фактически выплачиваемых организацией доходах и удержанных с этих выплат налоговым агентом суммах налога (НДФЛ) по конкретным документам и в разбивке по налоговым ставкам, Инспекцией обоснованно включены спорные суммы НДФЛ в расчет соответствующей задолженности, пеней и штрафов за период с 01.06.2015 по 31.12.2016.

На основании вышеизложенного, суд не находит оснований для признания обжалуемого решения недействительным в указанной части.

Общество в заявлении не согласно с доначислением НДС за 1, 2, 3, 4 квартал 2015 года, за 1, 2, 3, 4 квартал 2016 года в сумме 23 862 076,45 рублей, а также соответствующими пенями и штрафами, поскольку Инспекцией произведены доначисления по НДС с сумм, поступивших в оплату по договорам долевого участия в строительстве в 2015-2016 годы, в том числе путем зачета встречных требований и передачи векселей, с нарушением норм законодательства о налогах и сборах.

В ходе выездной налоговой проверки установлено, что в проверяемом периоде АО «Кировский ССК» на принадлежащем Обществу на праве аренды земельном участке, на основании разрешения на строительство от 25.06.2012 № RU43306000-172, построен нежилой восемнадцатизэтажный объект капитального строительства «Общественное здание multifunctional назначения» Бизнес центр «Кристалл», расположенное по адресу: г. Киров, ул. Профсоюзная, д. 1, общей площадью 16 500,67 м², с целью последующей продажи находящихся в нем нежилых помещений. Разрешение на ввод в эксплуатацию выдано 19.02.2015 № RU43306000-021 Администрацией муниципального образования г.Киров, кадастровый номер земельного участка №43:40:000219:20, 43:40:000219:149.

Для строительства здания АО «Кировский ССК» (застройщик) привлекал денежные средства физических и юридических лиц на основании заключения договоров участия в долевом строительстве в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 №214-ФЗ. После получения разрешения на ввод в эксплуатацию здания, объекты долевого строительства - нежилые помещения во исполнение условий договора и на

основании акта приема-передачи АО «Кировский ССК» передало Участникам в собственность.

Инспекцией установлено, что в нарушение пункта 1 статьи 146, подпункта 2 пункта 1 статьи 167, пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса РФ АО «Кировский ССК» не отразило выручку в I-IV кварталах 2015-2016 годах, получаемые в оплату (частичную оплату) либо за приобретения объектов в торгово-офисном здании.

Суд считает необходимым поддержать позицию Инспекции по следующим основаниям.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ, объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

В соответствии с подпунктами 22, 23, 23.1 пункта 3 статьи 149 Кодекса, от налогообложения освобождаются следующие операции:

«22) реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;

23) передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир;

23.1) услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного 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» (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения) (далее - Федеральный закон от 30.12.2004 № 214-ФЗ);

К объектам производственного назначения в целях указанного подпункта относятся объекты, предназначенные для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Пунктом 1 статьи 154 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено данной статьей Кодекса, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 Налогового кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Федеральным законом от 17.06.2010 № 119-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (вступившим в законную силу 21.06.2010), внесены изменения в статью 2 Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (далее – Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ), согласно которым Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ не распространяется на отношения, которые связаны с привлечением денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости на основании договора участия в долевом строительстве.

Таким образом, после вступления в силу указанных изменений Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ, полученные застройщиком от участника долевого строительства денежные средства не могут быть признаны инвестиционными, поскольку дольщик, от которого они поступили, не является участником инвестиционной программы и не может быть признан инвестором в соответствии с положениями Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ.

Денежные средства, получаемые в оплату услуг застройщика, подлежат включению в налоговую базу по НДС у застройщика на основании пункта 1 статьи 146 и подпункта 2 пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса РФ, как оплата (частичная оплата), полученная в счет предстоящего выполнения работ.

В заявлении Обществом указано, что из анализа норм 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» следует, что финансируя часть строительства, дольщик закрепляет за собой право собственности на профинансированную часть строящегося имущества, поэтому передача застройщиком дольщику (инвестору) части построенного объекта имеет инвестиционный характер.

Однако, указанное правомерно только в ситуации, когда работы по строительству самим заказчиком-застройщиком не выполняются, (Письмо Минфина России от 09.10.2014 № 03-07-11/50890).

Согласно подпункту 23.1 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению НДС (освобождаются от обложения НДС) на территории РФ услуги

застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного 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». Исключение составляют услуги застройщика, оказываемые при строительстве объектов производственного назначения.

К объектам производственного назначения в целях указанного подпункта относятся объекты, предназначенные для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Налоговый кодекс РФ дает общее понятие объектов производственного назначения. Вместе с тем в иных отраслях законодательства содержатся более полные определения. Так, согласно пункту 1.3 Рекомендаций о порядке осуществления государственного контроля за соблюдением требований строительных норм и правил при производстве строительно-монтажных работ на объектах производственного назначения (МДС 12-7.2000) к объектам производственного назначения относятся объекты, которые после завершения их строительства будут функционировать в сфере материального производства: в промышленности, сельском хозяйстве и заготовках, водном и лесном хозяйстве, на транспорте и связи, в строительстве, торговле и общественном питании, материально-техническом снабжении, а также предприятия бытового обслуживания населения.

Иначе говоря, производственное назначение объекта predetermined тем, что данный объект используется его владельцем не для личных или семейных нужд, а для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, то есть для предпринимательской деятельности (или для некоммерческой деятельности, но в любом случае ради удовлетворения потребностей других лиц).

Минфин России в Письмах от 15.08.2012 № 03-07-10/17, от 26.06.2012 № 03-07-15/67, от 28.11.2014 № 03-07-10/60920 разъясняет, что определяющим фактором для целей применения освобождения от налогообложения является то, для каких целей используется объект. В частности, Минфин подчеркивает, что услуги застройщика, оказываемые юридическим лицам на основании договоров участия в долевом строительстве, предусматривающих передачу нежилых помещений в многоквартирном доме, не входящих в состав общего имущества дома и предназначенных для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), от обложения НДС на основании подпункта 23.1 пункта 3 статьи 149 НК РФ не освобождаются. Как следует из Писем Минфина России от 27.02.2013 № 03-07-10/5670,

от 14.12.2012 № 03-07-10/31, под действие данной нормы не подпадают офисные помещения и машино-места, если они приобретаются по договорам долевого участия в строительстве юридическими и физическими лицами не для личного (индивидуального или семейного) использования.

Ссылка Общества на Письмо Минфина России от 06.05.2016 № 03-11-06/3/26428 и на судебную практику (Постановление Президиума ВАС РФ от 14.10.08 № 6693/08 по делу № А17-706/2007/933/2007, Постановление ФАС ПО от 19.08.2010 по делу № А57-2905/2010, Постановление ФАС ЦО от 20.05.2009 по делу № А14-5951/2008/132/33) судом не принимается во внимание в связи с содержанием разъяснений толкования норм налогового законодательства Российской Федерации о налогах и сборах для иных целей, а именно для единого налога на вмененный доход в отношении розничной торговли, а не для квалификации зданий как производственных либо непроизводственных.

Согласно информации размещенной на сайте: delovoy-kirov по адресу г.Киров, ул. Профсоюзная д.1 осуществляют предпринимательскую деятельность 97 организаций.

Таким образом, освобождение от НДС распространяется на услуги застройщика по договорам участия в долевом строительстве, предусматривающим передачу участнику долевого строительства жилых помещений, а передача нежилых помещений, которые соответствуют понятию «объекты производственного назначения», от НДС не освобождается.

В соответствии с проектной декларацией на всех этажах расположены - нежилые помещения.

Функциональное назначение нежилых помещений следующее:

1 этаж – промтоварный магазин; 2 этаж – кафе на 50 посадочных мест и гостиница; с 3 по 6 этажи – офисные помещения и гостиница; с 7 по 18 этажи – офисные помещения, Таким образом, речь идет о нежилых помещениях производственного назначения, в нежилом Здании.

Услуги застройщика, оказываемые по договорам участия в долевом строительстве, освобождаются от обложения НДС, если объекты долевого строительства, не являясь объектами производственного назначения, приобретаются физическими лицами для личного (индивидуального или семейного) использования. На это указано в Письме Минфина России от 29.12.2014 № 03-07-10/68152. Денежные средства, полученные застройщиком от инвесторов (участников долевого строительства), в таком случае имеют инвестиционный характер и в силу подпункта 4 пункта 3 статьи 39 Налогового кодекса не включаются в налоговую базу (Постановление ФАС УО от 26.06.2014 по делу № А60-36611/2013).

Общество, ссылаясь на Письмо Минфина России от 03.07.2012 № 03-07-10/15, не учитывает, что денежные средства, получаемые застройщиком от участников долевого строительства в порядке возмещения затрат застройщика на строительство объекта долевого строительства, не подлежат включению у застройщика в налоговую базу по НДС при условии, что строительство осуществляется подрядными организациями без выполнения строительно-монтажных работ силами застройщика.

Однако, Инспекцией установлено, что проектная декларация на спорный Объект содержит сведения, о том, что АО «Кировский ССК» при осуществлении строительства Объекта выполняло не только функции «Застройщика», но и «Генерального Подрядчика».

Общество указывает, что необходимость выявления гражданского-правовой природы договоров, именуемых сторонами как «инвестиционных», выражена в постановлениях Президиума ВАС РФ от 06.09.2011 № 4784/11 и от 24.01.2012 № 11450/11.

Установление правовой природы заключенных сторонами «инвестиционных» договоров необходимо именно для разрешения споров гражданского-правового характера в отношении недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем, а не в целях применения налогового законодательства к указанным выше сделкам с недвижимостью.

В Постановлении Пленума ВАС РФ от 11.07.2011 № 54 четко определено, как следует трактовать договор, по которому сторона, платящая денежные средства, получает после завершения строительства объект недвижимости или его часть. Такой договор, обычно называемый «инвестиционным», «соинвестирования», «совместного строительства» и т.п. ВАС РФ предложено трактовать как договор купли-продажи будущей недвижимости в соответствии с абзацем 2 пункта 4 данного Постановления, если не установлено другое.

Учитывая пункт 4 данного Постановления, по мнению суда, взаимоотношения Общества с Участниками долевого строительства следует квалифицировать как куплю-продажу недвижимого имущества, которое будет создано в будущем, а перечисленные по ним денежные средства как доход от реализации при переходе права собственности.

В заявлении Общество указывает на то, что наличие в спорном задании магазина-бутика, либо отдельных помещений, предназначенных для размещения предприятий торговли, общественного питания, не является определяющим для здания в целом, как здание производственное (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.10.2008 № 6693/08 по делу № А17-706/2007/933/2007,

Постановления ФАС ПО от 19.08.2010 по делу № А57-2905/2010 и ФАС Центрального округа от 20.05.2009 по делу № А14-5951/2008/132/33), а назначение объекта, как производственного, устанавливается в проектной документации на строительство объекта, характеристики которого подлежат указанию в договоре участия в долевом строительстве.

Однако, Из письма Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2016 № 03-07-15/63397, доведенного для сведения и использования в работе налоговых органов, письмом ФНС России от 09.11.2016 № СД-4-3/21178 следует, что в соответствии с подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ услуги застройщика, оказанные на основании заключенных в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 № 214-ФЗ договоров участия в долевом строительстве многоквартирных домов, освобождены от обложения НДС (за исключением услуг застройщика, оказанных при строительстве объектов производственного назначения, то есть при строительстве нежилых помещений в многоквартирном доме). При этом к объектам производственного назначения в целях применения данной нормы относятся объекты, предназначенные для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Арбитражный суд Северо-Западного округа в постановлении от 18.01.2017 № Ф07-12337/2016 по делу № А66-13331/2015 указал, что услуги застройщика, оказанные на основании заключенных в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов...» договоров освобождены от обложения НДС (за исключением услуг застройщика, оказанных при строительстве объектов производственного назначения). Однако термины «объект» и «объект долевого строительства» имеют различное значение. К объектам производственного назначения относятся именно объекты, предназначенные для использования в производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг. Многоквартирный дом (как здание в целом) является объектом непромышленного (жилого) назначения независимо от наличия в нем нежилых помещений. Налогоплательщик правомерно применил спорную льготу, т.к. отсутствуют доказательства, свидетельствующие о том, что по договорам участия в долевом строительстве, заключенным с физическими лицами, он создал и передал дольщикам помещения производственного назначения.

Как разъяснено в Письме Минфина России от 26.06.2012 № 03-07-15/67, направленном Письмом ФНС России от 16.07.2012 № ЕД-4-3/11645@, в отношении услуг застройщика, оказываемых по договорам участия в долевом строительстве,

предусматривающим передачу застройщиком участнику долевого строительства нежилых помещений в многоквартирном доме, не входящих в состав общего имущества в многоквартирном доме и предназначенных для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), освобождение от налогообложения НДС, установленное вышеуказанным подпункта 23.1 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ, не применяется.

АО «Кировский ССК» реализовывало имущественные права на нежилые помещения, что подтверждено актами приема – передачи, а также договорами о передаче в собственность нежилых помещений, полученные от контрагентов в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля.

Общество в заявлении указывает на то, что из пункта 11 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2011 № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем» (далее - Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2011 № 54) следует, что привлечение средств для строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости возможно только способами, указанными в пункте 2 статьи 1 Федерального закона от 30.12.2004 № 214-ФЗ, в рассматриваемом случае, привлечение денежных средств граждан для строительства допускается только на основании договора участия в долевом строительстве. Факт регистрации договоров долевого участия в строительстве, отражен Обществом по счету Кредит 86 «Целевое финансирование»/Дебет 76.09.2 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Денежные средства учитывались по счету Кредит 76.09.2 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»/Дебит 50 «Касса» или 51«Расчетный счет», и расходовались на оплату строительно-монтажных работ, материалов, прочих расходов в разрезе объектов, в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 № 214-ФЗ. Следовательно, по мнению Общества, такие денежные средства являются целевыми, так как направлялись непосредственно на строительство объекта и выручкой не являются.

Вместе с тем, Обществом не учтено следующее.

Из абзаца 2 пункта 4 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2011 № 54 следует, что договоры долевого участия в строительстве (в том числе называемый «инвестиционным», «соинвестирования», «совместного строительства»), необходимо относить к договорам купли-продажи «будущей» недвижимости, а не к договорам на выполнение работ по строительству. При

этом перечисленные по таким договорам денежные средства являются доходом от реализации при переходе права собственности.

Таким образом, довод заявителя о том, что в соответствии с учетной политикой Общества факт регистрации договоров долевого участия в строительстве отражается по Кт счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции с Дт счета 76.09.2 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и спорные денежные средства являются целевыми, так как направлялись непосредственно на строительство объекта и выручкой не являются, является ошибочным, не основанным на нормах права.

Общество, являясь «Застройщиком», не выставило сводный счет-фактуру, оформляемый заказчиком-застройщиком при передаче «входного» НДС по подрядным работам и приобретенным материалам инвестору строительства по инвестиционному договору.

Сумма налога на добавленную стоимость, указанная в таком счете-фактуре, определяется расчетным методом исходя из сумм налога, предъявленных застройщику подрядными организациями и поставщиками товаров (работ, услуг), и доли инвестора в сумме инвестиций на строительство объекта.

Для применения инвесторами налоговых вычетов застройщику следовало выставить счета-фактуры в адрес каждого инвестора по передаваемой ему части объекта в порядке, предусмотренном пункта 3 статьи 168 Налогового Кодекса (то есть не позднее пяти календарных дней после передачи части объекта инвестору).

Общество не выставило сводный счет-фактуру инвесторам, после передачи части объекта, поэтому заключенные между ними ДДУ не могут быть квалифицированы как инвестиционные договоры.

Более того Федеральным законом от 17.06.2010 № 119-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» внесены изменения в статью 2 Федерального закона № 39-ФЗ от 25.02.1999 «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (далее - Закон № 39-ФЗ).

Согласно указанным изменениям, Закон № 39-ФЗ не распространяется на отношения, которые связаны с привлечением денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости на основании договора участия в долевом строительстве. Данные изменения вступили в силу с 21.06.2010.

После вступления в силу указанных изменений полученные застройщиком от участника долевого строительства денежные средства не могут быть признаны инвестиционными, поскольку дольщик, от которого они поступили, не является участником инвестиционной программы и не может быть признан инвестором в соответствии с положениями Закона № 39-ФЗ.

Норма подпункта 4 пункта 3 статьи 39 Налогового кодекса, не содержит термина – «передача имущественного права». В указанном пункте говорится лишь о передаче имущества. Налоговый кодекс, в отличие от гражданского законодательства, данные понятия не отождествляет. Поэтому комплексный анализ норм подпункта 4 пункта 3 статьи 39 и подпункта 1 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса подтверждает лишь то, что не облагается НДС передача имущества (а не имущественного права) дольщикам по договору долевого участия в строительстве.

Инспекцией в ходе проверки установлено, что АО «Кировский ССК» реализовывало имущественные права на нежилые помещения.

Ссылки Общества на Определения ВАС от 06.10.2011 № ВАС-12371/11 и от 18.10.2016 № ВАС-9937/13 не применимы при рассмотрении данного спора по причине различных обстоятельств рассматриваемых судебных споров, а именно проверки деятельности налогоплательщиков до вступления в силу изменений в статью 2 Федерального закона № 39-ФЗ от 25.02.1999 «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (далее - Закон № 39-ФЗ), согласно которым Закон № 39-ФЗ не распространяется на отношения, которые связаны с привлечением денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости на основании договора участия в долевом строительстве.

Ссылка Общества на Письмо Минфина России от 23.07.2018 № 03-03-07/51395 не принимается судом в связи с тем, что Минфин разъясняет метод учета денежных средств для целей налогообложения прибыли, правомерность аналогичного учета при формировании налоговой базы по НДС Обществом не приведена ни в заявлении, ни при рассмотрении настоящего дела.

АО «Кировский ССК» указывает, что, при создании по указанным договорам объектов, относящихся к производственным, налоговая база подлежит определению исходя из расчета стоимости именно услуг застройщика, а не стоимости создаваемых по договорам объектов.

Изложенный подход Общество подтверждает позицией Минфина России, изложенной в письме от 18.12.2012 № 03-03-06/1/661, а также Определением ВАС РФ от 18.10.2013 № ВАС-9937/13.

Суд не соглашается с позицией налогоплательщика по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 2 статьи 153 НК РФ при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Указанные в настоящем пункте доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

АО «Кировский ССК» реализовывало имущественные права на нежилые помещения, что подтверждено актами приема – передачи, а также договорами о передаче в собственность нежилых помещений, полученными от контрагентов.

Налоговый орган правомерно определил налоговую базу исходя из всех доходов, связанных с расчетами по оплате имущественных прав, в той части, в которой их можно было установить.

Ввиду того, что Общество по спорным договорам долевого участия сумму НДС не начисляло и не выделяло, Инспекцией сумма НДС правомерно рассчитана с применением ставки 18/118.

Минфин в указанном Обществе Письме от 18.12.2012 № 03-03-06/1/661 рассматривал денежные средства, полученные налогоплательщиком, которые не связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Ввиду того, что инспекцией установлена реализация помещений, налоговая база Инспекцией была определена в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Отмечая неправомерность ссылки Управлением ФНС России по Ямало-Ненецкому автономному округу на нормы статьи 155 Налогового кодекса РФ, суд считает, что Общество не учло, что решением Управления изменения в оспариваемое решение не вносились, ссылка на статью 155 Налогового кодекса РФ в решении отсутствует.

Таким образом, ввиду того, что согласно проектной декларации рассматриваемый объект строительства по адресу г. Киров ул. Профсоюзная 1, является общественным многофункциональным зданием с нежилыми помещениями на всех 18-ти этажах, фактически является торгово-офисным центром, вывод Инспекции о занижении налоговой базы по НДС в результате неотражения выручки, полученной в оплату

(частичную оплату) либо за приобретение объектов в торгово-офисном здании и о неуплате НДС в обжалуемой сумме является обоснованным.

В части оспаривания решения по доначислению НДС за 4 квартал 2016 года в размере 90 762 руб. 71 коп. по договору купли-продажи от 24.11.2016 (п/п 16 стр. 157 решения) судом установлено следующее.

По договору купли-продажи от 24.11.2016 налоговым органом установлено занижение налоговой базы по НДС за IV кв. 2016 года на сумму 595 000 руб. поступивших по договору, что привело к неуплате налога в сумме 90 762,71 руб.

Общество в заявлении указало, что налоговым органом не учтено, что в том же налоговом периоде - IV кв. 2016 года в книге продаж по контрагенту ООО «Недвижимость ССК» за период с 01.10.2016 по 31.12.2016 в п.26 отражена реализация данного объекта недвижимости, исчислен НДС в сумме 90 762,71 руб. Сумма исчисленного налога перечислена в бюджет.

Документами, подтверждающими данные обстоятельства, являются: книга продаж за период с 01.10.2016г. по 31.12.2016 карточка счета 76.09.2, счет-фактура № 22746 от 01.12.2016 договор купли-продажи нежилого помещения от 24.11.2016, выписка из Единого Государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, удостоверяющая проведенную государственную регистрацию прав от 23.11.2016.

В силу п. 1, 5 статьи 4 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации заинтересованное лицо вправе обратиться в арбитражный суд за защитой своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов в порядке, установленном настоящим Кодексом; если для определенной категории споров федеральным законом установлен претензионный или иной досудебный порядок урегулирования либо он предусмотрен договором, спор передается на разрешение арбитражного суда после соблюдения такого порядка.

В соответствии со статьей 137 Налогового кодекса Российской Федерации каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия, бездействие нарушают его права.

Статья 138 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающая порядок обжалования, указывает, что акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд.

Согласно части 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации, акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их

должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации.

Пунктом 67 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что судам надлежит принимать во внимание, что прежде, чем передать возникшие разногласия на рассмотрение суда, налогоплательщик и налоговый орган должны принять меры к урегулированию спора во внесудебном порядке.

В соответствии с пунктом 3 статьи 3 Федерального закона от 02.07.2013 №153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» положения абзацев первого и второго пункта 2 и пункта 3 статьи 138 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) до 1 января 2014 года применяются только в отношении порядка обжалования решений, вынесенных налоговым органом в порядке, предусмотренном статьей 101 части первой Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, после 01.01.2014 налогоплательщик не может обжаловать решение налогового органа, действия или бездействие его должностных лиц в судебном порядке, минуя процедуру его обжалования в вышестоящем налоговом органе.

Несоблюдение заявителем претензионного или иного досудебного порядка урегулирования спора, если это предусмотрено федеральным законом, в силу пункта 2 части 1 статьи 148 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для оставления арбитражным судом заявления без рассмотрения.

Доводы относительно неправомерности доначисления НДС за 4 квартал 2016 года в размере 90 762 руб. 71 коп. отсутствуют в апелляционной жалобе Общества в вышестоящий налоговый орган.

Решение инспекции по доначислению НДС за 4 квартал 2016 года в размере 90 762 руб. 71 коп. по договору купли-продажи от 24.11.2016 (п/п 16 стр. 157 решения) не было предметом рассмотрения вышестоящего налогового органа, о чем в судебном заседании 25.04.2019 заявлено представителем Инспекции.

Представителем Общества данный факт не оспаривается, при этом заявлено намерение отдельно обжаловать данный эпизод в Управление ФНС России по ЯНАО (с/з 25.04.2019 – 27 мин. 48 сек.).

Руководствуясь ст. ст. 167 - 170, 176, 201, 110 АПК РФ, арбитражный суд

РЕШИЛ:

заявление акционерного общества «Кировский сельский строительный комбинат» в части оспаривания решения по доначислению НДС за 4 квартал 2016 года в размере 90 762 руб. 71 коп. оставить без рассмотрения.

В удовлетворении заявления акционерного общества «Кировский сельский строительный комбинат» в остальной части отказать.

Решение может быть обжаловано в Восьмой арбитражный апелляционный суд в течение месяца со дня изготовления в полном объеме, через Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа.

Судья

А.В. Кустов

Электронная подпись действительна.
Данные ЭП: Удостоверяющий центр ФГБУ ИАЦ Судебного
департамента
Дата 24.04.2019 9:41:13
Кому выдана Кустов Александр Владимирович