



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 4451/10

Москва

16 ноября 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Исайчева В.Н.;

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Слесарева В.Л. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «ЛР Пропертиз» о пересмотре в порядке надзора постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.10.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.01.2010 по делу № А56-21007/2008 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «ЛР Пропертиз» – Дудин Н.П., Жук А.В., Пугач Ю.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Санкт-Петербургу – Мухин А.А., Трощенко Е.И., Шаронин В.Ю.

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

Общество с ограниченной ответственностью «ЛР Пропертиз» (далее – общество «ЛР Пропертиз») обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Санкт-Петербургу (далее – инспекция) от 30.06.2008 № 48/10 (далее – решение инспекции) о привлечении к налоговой ответственности, которое было принято по результатам камеральной налоговой проверки декларации общества по налогу на имущество за 2007 год. Данным решением (с учетом решения Управления Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу от 08.08.2008 № 16-13/20815) обществу «ЛР Пропертиз» доначислено 11 610 455 рублей налога на имущество, начислены соответствующие пени и штраф на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Основанием для вынесения решения инспекции послужили следующие обстоятельства.

Между компанией LR RUSSIA AB (Швеция) и закрытым акционерным обществом «ЛенСпецСМУ» (далее – общество «ЛенСпецСМУ») 13.03.2006 заключен договор об инвестировании в строительство (далее – договор об инвестировании), предмет которого определен как инвестиционная деятельность сторон, ведущая к созданию и реконструкции комплекса зданий гостиницы (исключая отделочные работы). Согласно пункту 1.2 данного договора общество «ЛенСпецСМУ»

осуществляет строительство объекта, отделочные работы производятся этим же обществом или стороной, назначенной им на условиях договора подряда. Договор подряда на выполнение внешних и внутренних отделочных работ (далее – договор подряда) заключен компанией LR RUSSIA AB 13.03.2006 с закрытым акционерным обществом «СПб МФТЦ». Права по названным договорам были уступлены компанией LR RUSSIA AB обществу «ЛР Пропертиз» на основании соглашения от 20.11.2006.

Службой государственного строительного надзора и экспертизы Санкт-Петербурга 28.12.2006 выдано разрешение на ввод в эксплуатацию построенного гостинично-административного комплекса. Данный объект передан обществом «ЛенСпецСМУ» обществу «ЛР Пропертиз» 03.07.2007. Право собственности на гостинично-административный комплекс зарегистрировано за обществом «ЛР Пропертиз» в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним 16.07.2007. Приказ руководителя этого общества о вводе комплекса в эксплуатацию издан 29.12.2007.

В соответствии с пунктом 1 статьи 374 Кодекса объектом обложения налогом на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

По мнению инспекции, общество «ЛР Пропертиз» в отношении указанного гостинично-административного комплекса неправильно определило должный момент постановки его на учет в качестве основного средства. Этот объект недвижимости подлежал постановке на учет как основное средство в июле 2007 года ввиду наличия у него к этому моменту признаков, определенных пунктом 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (далее – Положение по

бухгалтерскому учету основных средств) (утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н).

Согласно названному Положению объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства, если одновременно выполняются следующие условия:

объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев;

организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

объект способен приносить организации экономические выгоды (доходы) в будущем.

По мнению инспекции, общество «ЛР Пропертиз» в нарушение приведенных условий неправомерно учло построенный объект недвижимости в составе основных средств в декабре 2007 года после фактического ввода объекта в эксплуатацию, а не в июле 2007 года – после получения разрешения на ввод в эксплуатацию и регистрации права собственности, что и явилось основанием для вывода о занижении налоговой базы по налогу на имущество за 2007 год.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 22.10.2008 требование общества «ЛР Пропертиз» удовлетворено.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.01.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 07.05.2009 указанные судебные акты отменил и направил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 02.07.2009 оспариваемое решение инспекции признано недействительным.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.10.2009 решение суда первой инстанции от 02.07.2009 отменено, обществу «ЛР Пропертиз» в удовлетворении требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 15.01.2010 постановление суда апелляционной инстанции от 15.10.2009 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество «ЛР Пропертиз», ссылаясь на нарушение судами апелляционной и кассационной инстанций единообразия в толковании и применении норм материального права, просит отменить постановление суда апелляционной инстанции от 15.10.2009 и постановление суда кассационной инстанции от 15.01.2010 и оставить без изменения решение суда первой инстанции от 02.07.2009.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению в силу следующего.

Признавая недействительным решение инспекции, суд первой инстанции исходил из того, что одним из условий отнесения объекта к основным средствам, определенных Положением по бухгалтерскому учету основных средств, является способность объекта приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

При строительстве объектов недвижимости это условие не может толковаться как допускающее признание в качестве основных средств

таких объектов, в отношении которых еще необходимо осуществление дополнительных капитальных вложений для доведения их до состояния готовности и возможности эксплуатации. Факт регистрации права собственности на законченный капитальным строительством объект недвижимости сам по себе не означает соответствие этого объекта названному условию.

Суд первой инстанции, оценив представленные в дело доказательства (акты приемки отделочных работ, отчеты о контроле данных работ, подготовленные сторонними организациями – техническими консультантами, договор аренды, заключенный с обществом с ограниченной ответственностью «Сокотель» от 11.09.2007, акты передачи помещений гостинично-административного комплекса этому обществу от 28.12.2007 и от 30.06.2008, а также документы, подтверждающие уплату обществом «ЛР Пропертиз» неустойки за несвоевременное исполнение обязательства по передаче помещений), установил, что в период с момента принятия обществом «ЛР Пропертиз» объекта от общества «ЛенСпецСМУ» и до издания руководителем общества «ЛР Пропертиз» приказа о вводе гостинично-административного комплекса в эксплуатацию (с 03.07.2007 по 29.12.2007) в комплексе осуществлялись отделочные работы с целью доведения до состояния готовности. Фактическая эксплуатация названного объекта до момента окончания этих работ была невозможна.

Из приложения № 3 к договору об инвестировании следует, что выполняемые по данному договору работы не включали в себя целый комплекс работ. Объект подлежал передаче обществу «ЛР Пропертиз» подрядчиком в следующем состоянии: внутренние перегородки (газобетон) без отделки, стены и потолки без штукатурки и подготовки под отделку, полы без цементной стяжки и отделочных покрытий, помещения без выполнения окраски, установки внутренних дверей, выполнения электромонтажных и сантехнических работ.

После регистрации права собственности на гостинично-административный комплекс обществом «ЛР Пропертиз» были осуществлены значительные капитальные вложения, связанные с проведением отделочных работ этого комплекса: их размер за период с 01.07.2007 по 31.12.2007 увеличился с 1 383 675 312 до 1 658 591 164 рублей. Между тем строительство здания и последующая его внутренняя отделка должны рассматриваться как единый процесс создания гостинично-административного комплекса, по завершению которого и возникает объект, отвечающий признакам основного средства.

Доказательств, бесспорно свидетельствующих о том, что до издания руководителем общества «ЛР Пропертиз» приказа о вводе в эксплуатацию комплекс использовался или мог быть использован по своему назначению, находясь в соответствующем состоянии готовности, инспекцией не представлено.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции, исходил из следующего.

Доведение объекта до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях, прямо не предусмотрено Положением по бухгалтерскому учету основных средств в качестве условия, выполнение которого необходимо для признания актива основным средством.

Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций от 30.12.1993 № 160, утвержденное Министерством финансов Российской Федерации, регламентируя вопросы учета законченного строительства, также прямо не устанавливает названного требования. Данным Положением условие о доведении объекта до состояния, в котором он пригоден к использованию в запланированных целях, предусмотрено для приобретаемых зданий, в отношении которых необходимо проведение соответствующих работ, а не для строящихся (пункты 5.2.1, 5.2.3).

Получение разрешения компетентного государственного органа на ввод в эксплуатацию свидетельствует о соответствии построенного

объекта такому требованию, как способность приносить экономические выгоды (доходы) в будущем.

Суд кассационной инстанции согласился с позицией суда апелляционной инстанции.

Однако судами апелляционной и кассационной инстанций не учтено следующее.

Выдаваемое на основании статьи 55 Градостроительного кодекса Российской Федерации разрешение на ввод объекта в эксплуатацию само по себе не может рассматриваться в качестве безусловного доказательства, свидетельствующего о доведении строящегося объекта до состояния готовности и возможности его эксплуатации. Этот документ удостоверяет иные характеристики объекта, а именно его соответствие градостроительному плану земельного участка и проектной документации и выполнение строительства согласно разрешению на строительство.

При выполнении после получения разрешения на ввод в эксплуатацию отделочных работ для доведения объекта до состояния, пригодного к использованию, основания для квалификации этого объекта в качестве основного средства отсутствуют.

Данный вывод основывается также на применении норм законодательства о бухгалтерском учете, регламентирующих формирование первоначальной стоимости основных средств при принятии их к учету. Согласно пунктам 23, 24, 26, 32 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.10.2003 № 91н, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в которую включаются также затраты на приведение основных средств в состояние, пригодное для использования. Это правило подлежит применению вне зависимости от основания возникновения у организации права на соответствующий объект – как в случае его приобретения, так и при создании.

Возможность начисления амортизации по объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, пунктом 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств также обусловлена выполнением требования о фактическом вводе объекта в эксплуатацию.

Доказательств, бесспорно свидетельствующих о том, что до издания руководителем общества «ЛР Пропертиз» приказа о вводе в эксплуатацию гостинично-административный комплекс использовался или мог быть использован по своему назначению, находясь в соответствующем состоянии готовности, инспекцией при рассмотрении дела представлено не было.

Таким образом, строящийся объект недвижимости не отвечает признакам основного средства при невозможности его использования на момент получения разрешения на ввод в эксплуатацию и продолжении выполнения после получения этого разрешения отделочных работ для доведения объекта до состояния, пригодного к использованию.

Выводы судов апелляционной и кассационной инстанций о признании гостинично-административного комплекса в качестве основного средства и, как следствие, о необходимости его учета при определении налоговой базы по налогу на имущество до момента доведения объекта до состояния готовности и возможности эксплуатации не соответствуют положениям действующего законодательства.

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

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.10.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.01.2010 по делу № А56-21007/2008 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области отменить.

Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 02.07.2009 по названному делу оставить без изменения.

Председательствующий

В.Н. Исайчев