

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СВЕРДЛОВСКОЙ ОБЛАСТИ**

620075 г. Екатеринбург, ул. Шарташская, д.4,
www.ekaterinburg.arbitr.ru e-mail: info@ekaterinburg.arbitr.ru

**Именем Российской Федерации
РЕШЕНИЕ**

г. Екатеринбург

28 июня 2017 года

Дело №А60-4447/2017

Резолютивная часть решения объявлена 21 июня 2017 года

Полный текст решения изготовлен 28 июня 2017 года

Арбитражный суд Свердловской области в составе судьи В.В. Окуловой, при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Т.С. Вылегжаниной, рассмотрел в судебном заседании дело №А60-4447/2017 по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Экодолье Екатеринбург» (ИНН 6685010079, ОГРН 1126685010110, далее – ООО «Экодолье Екатеринбург») к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области об оспаривании решения №12-09/26 от 27.07.2016г.,

при участии в судебном заседании:

от заявителя: представитель по доверенности от 01.08.2016 Е.А. Лакатош, предъявлен паспорт; представитель по доверенности от 15.03.2017 К.С. Данилов, предъявлен паспорт;

от заинтересованного лица: представитель по доверенности №04-13/03781 от 01.02.2017 А.П. Смолкин, предъявлено удостоверение; представитель по доверенности №04-13/0713 от 06.03.2017 М.В. Суворова, предъявлено удостоверение.

Лицам, участвующим в деле, процессуальные права и обязанности разъяснены. Отводов составу суда не заявлено.

Общество с ограниченной ответственностью «Экодолье Екатеринбург» обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области о признании недействительным решения №12-09/26 от 27.07.2016г. о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения Управления ФНС России по Свердловской области от 1160/16 от 07.11.2016 в части уменьшения убытков в

размере 16925345 руб. 01 коп и предложения обществу внести необходимые исправления в бухгалтерский и налоговый учет.

Заинтересованное лицо просит отказать в удовлетворении заявленных требований, считая оспариваемое решение законным и обоснованным.

Как следует из материалов дела, основанием для принятия решения в оспариваемой части послужил вывод инспекции о неверной классификации заявителем в качестве косвенных расходов затрат, подлежащих включению в состав прямых расходов, как непосредственно связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Заявитель, не соглашаясь с данной позицией налогового органа, считает, что правомерно отнес к косвенным расходам иные суммы расходов, не отраженные в учетной политике общества как прямые расходы.

Рассмотрев материалы дела, заслушав лиц, участвующих в деле, арбитражный суд

УСТАНОВИЛ:

Межрайонной ИФНС России № 25 по Свердловской области проведена выездная проверка по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты, удержания налогов и сборов за периоды 03.05.2012 -31.12.2014 ООО «Экодолье Екатеринбург».

В ходе налоговой проверки инспекцией сделан вывод, что п. 1, п.2 ст. 318 НК РФ, ст. 319 НК РФ ООО «Экодолье Екатеринбург» в состав косвенных расходов для целей налогообложения прибыли по статье «Общепоселковые расходы» включены расходы на приобретение работ и услуг производственного характера у сторонних лиц, учтенные в бухгалтерском учете на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчета: 08.09.1 «перспективные затраты к распределению на стройку», 08.09.2 «перспективные затраты к распределению на очередь строительства», 08.09.3 «перспективные затраты к распределению на пусковой комплекс») в сумме 22 132 059,50 руб., в том числе: в 2012 году в сумме 300000 руб.; в 2013 году в сумме 19619226 руб. 50 коп.; в 2014 года в сумме 2212833 руб.

Результаты проверки оформлены актом от 10.06.2016 № 12-09/26, вынесено решение от 27.07.2016 № 12-09/26 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым ООО «Экодолье Екатеринбург» привлечено к ответственности по п.1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в виде штрафа в размере 389 011 руб. 20 коп., по ст. 126 НК РФ в размере 600 руб., начислены пени в размере 529 567 руб. 84 коп., доначислен налог на добавленную стоимость (НДС) в размере 2 914 374 руб., уменьшен убыток по налогу на прибыль на 44 513 334,47 руб.

Налогоплательщик, не согласившись с решением от 27.07.2016 № 12-09/26, обратилось с апелляционной жалобой в Управление ФНС России по Свердловской области, по результатам рассмотрения которой Решением от 07.11.2016 №1160/16 Управление ФНС России по Свердловской области частично изменило решение налоговой инспекции в части налога на

добавленную стоимость (НДС) в размере 2 914 374 руб., и вывода о завышении убытков на сумму 27217549 руб., в остальной части Управление утвердило Решение инспекции без изменения.

Полагая, что решение от 27.07.2016 № 12-09/26, в части уменьшения убытков в размере 16925345 руб. 01 коп. и предложения обществу внести необходимые исправления в бухгалтерский и налоговый учет, не соответствует НК РФ и нарушает права заявителя, общество обратилось с заявлением в Арбитражный суд Свердловской области.

В остальной части, а именно: в части расходов на инженерно-геологические изыскания под трассу воздушной ЛЭП в размере 370440 руб.46 коп. по Договору № 3/13 на выполнение работ от 15.02.2013 г., заключенному с ООО «Экомстройпроект», а также в части привлечения общества к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьей 126 НК РФ, за непредставление в налоговые органы документов в установленный срок в виде штрафа в сумме 600 руб., решение Инспекции налогоплательщиком не оспаривается.

Спорными между сторонами является вопрос об отнесении к прямым либо косвенным расходам следующих затрат:

1. расходы на типовое проектирование жилых домов в размере 2.226.240-00 рублей;
2. расходы по разработке и согласованию документации по планировке территории и пр. в размере 12.712.531-68 рублей;
3. иные общестроительные расходы, связанные с возведением коттеджного поселка, в размере 1.986.573-33 рублей.

Оспаривая решение инспекции, общество считает, что невозможно отнести спорные расходы: по разработке и согласованию документации по планировке территории и пр. к прямым расходам, поскольку не могут быть привязаны к какому-то определенному объекту основных средств и / или товару (жилому дому). Товаром для Общества является жилой дом, а производством товара - строительство конкретного жилого дома; участок с кадастровым номером 66:41:0000000:1111 выделен для строительства всего поселка в целом, поэтому работы в отношении этого участка относятся ко всему поселку в целом, а не к определенному объекту, товару или результату работ.

Инспекция относит указанные расходы к прямым, поскольку считает, что они относятся к определенному объекту, товару или результату работ, а именно: земельным участкам с кадастровыми номерами 66:41:0000000:1111, 66:41:0513032:81, вновь образуемым земельным участкам, на которых будут построены жилые дома».

При разрешении спора суд исходит из следующего.

Согласно ст. 247 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком; прибылью признается для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации в целях гл. 25 названного Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации, убытки), 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 п. 2. ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Пунктом 2 ст. 253 Налогового кодекса Российской Федерации в перечень расходов, связанных с производством и (или) реализацией, отнесены материальные расходы, состав которых определяется в ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации.

Статьей 313 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации. В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой

соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу. Подтверждением данных налогового учета являются: первичные учетные документы (включая справку бухгалтера); аналитические регистры налогового учета; расчет налоговой базы.

Из материалов дела следует, что в целях исчисления налога на прибыль организаций в спорные периоды обществом применялся метод начисления. В случае определения налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль организаций доходов и расходов по методу начисления, расходы на производство и реализацию определяются с учетом положений ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации.

На основании п. 1 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации для целей гл. 25 названного Кодекса расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные. Для целей налогообложения отличие между прямыми и косвенными расходами заключается в различном порядке отнесения их к расходам на производство и реализацию: сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода; прямые расходы относятся к расходам текущего (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимость которых они учтены в соответствии со ст. 319 Налогового кодекса Российской Федерации (п. 2 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации).

К прямым расходам относятся материальные затраты, определяемые в соответствии с подп. 1, 4 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации (затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), и затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика); расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со

ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Перечень прямых расходов, предусмотренный в п. 1 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации, не является закрытым, а включает в себя виды прямых расходов, которые могут учитываться всеми организациями, являющимися плательщиками налога на прибыль организаций. При этом на основании абз. 10 п. 1 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик вправе в своей учетной политике для целей налогообложения определить наряду с предусмотренными в п. 1 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации и иные прямые расходы, связанные с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), которые с учетом конкретного вида деятельности налогоплательщика также могут рассматриваться в качестве его прямых расходов при исчислении налога на прибыль организаций. При отнесении расхода к той или иной группе (виду) следует исходить из их характера.

Как следует из материалов дела и пояснений сторон, Общество реализует проект по строительству малоэтажного жилого поселка в Чкаловском районе г. Екатеринбурга. Построенные жилые дома Общество реализует покупателям посредством заключения договоров купли-продажи (предварительного договора купли-продажи). Комплексная жилая застройка осуществляется Обществом на основании типовых проектов жилых домов. В частности, Общество строит индивидуальные жилые дома типовых проектов «Илек», «Нева», «Печора», «Урал», «Амур», «Яуза», «Енисей», «Каспий» и пр., таунхаусы типовых проектов «Талица», «Агидель»¹³. При оформлении договора купли-продажи (предварительного договора купли-продажи) покупатель самостоятельно выбирает тип дома, земельный участок, на котором будет расположен его дом; общество дорабатывает типовой проект и понесенные в этой связи затраты включаются в стоимость конкретного объекта.

Довод общества о том, что типовая проектная документация для строительства жилых домов не соответствует критериям прямых расходов на создание и экспертизу проектно - сметной документации, установленным ст. пп. 1 ст. 318 и п. 1 ст. 254 НК РФ, так как при типовом проектировании не известно ни количество таких объектов, ни их точные параметры, суд признает обоснованным.

В ходе судебного разбирательства установлено, что в учетной политике общества спорные расходы не включены в состав прямых материальных расходов как не связанные с конкретным объектом.

Работы по подготовке и согласованию в Главархитектуре г. Екатеринбурга градостроительных планов и схем планировочной организации земельного участка, выполненных по Договору подряда № 02-13 от 15.02.2013 г., Договору подряда № 16-13 от 01.05.2013 г., не являются работами, которые непосредственно формируют стоимость отдельного жилого дома или другого объекта.

Следовательно, вывод заявителя о том, что расходы на оплату работ в отношении проектов планировки и межевания территории, градостроительных

планов относятся ко всем объектам, расположенным на всей территории участка с кадастровым номером 66:41:0000000:1111, включая и жилые объекты, и коммерческую недвижимость, и объекты инфраструктуры, правомерен.

Расходы на оплату работ по межеванию земельных участков, постановке на кадастровый учет вновь образуемых земельных участков и получению кадастровых паспортов в отношении таких участков (Договор подряда № 050-14-КН от 12.05.2014 г.; Договор подряда № 051-14-КН от 12.05.2014 г.; Договор № 061-14-КН от 30.05.2014 г.; Договор на выполнение работ (услуг) № 002-13-КН от 30.01.2013 г.) относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, следовательно, не относятся к материальным затратам, определяемым в соответствии с [подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254](#) настоящего Кодекса (на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг); на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика).

К другим общестроительным расходам общества, связанным с возведением коттеджного поселка, отнесены расходы на проведение следующих работ: инженерно-геодезические изыскания для разработки проектной документации на строительство объекта: «Внутриплощадочные автомобильные дороги, инженерные сети и сооружения малоэтажной застройки «Экодолье» в Чкаловском районе г. Екатеринбурга» на земельном участке с кадастровым номером 66:41:0000000:1111 площадью 140 га.; комплексные инженерно-геологические и инженерно-экологические изыскания на Объекте: «Автомобильные дороги, инженерные сети и сооружения малоэтажной застройки «Экодолье» в Чкаловском районе г. Екатеринбурга», 1 этап строительства, на земельном участке с кадастровым номером 66:41:0000000:1111. Выполнение дополнительных работ в соответствии со Сметами затрат на производство инженерно-геологических изысканий №1 и №2 на инженерно-экологические изыскания к Дополнительному Соглашению №1 от 18.01.2013 г.

Налогоплательщик в обоснование своей позиции ссылается на то, что инженерные изыскания представляют собой услуги по сбору и предоставлению заказчику определенной информации, относящейся к территории, на которой планируется осуществлять строительство; на основании которой принимаются проектные решения в отношении предполагаемых объектов капитального строительства и решения о необходимости проведения других мероприятий.

Поскольку из материалов дела не следует, что целью инженерных изысканий являлось проектирование конкретных объектов капитального строительства, суд соглашается с позицией заявителя.

Выводы Инспекции о безусловном отнесении спорных расходов к материальным затратам в соответствии с [пунктом 1 статьи 254](#) Налогового кодекса Российской Федерации, соответственно, к прямым расходам, не могут быть признаны обоснованными. К материальным расходам, которые могут

быть включены в состав прямых, [пунктом 1 статьи 318](#) Налогового кодекса Российской Федерации с учетом положений [подпунктов 1, 4 пункта 1 статьи 254](#) Налогового кодекса Российской Федерации отнесены затраты, связанные с приобретением сырья и (или) материалов, комплектующих изделий, используемых в производстве товаров (выполнения работ, оказания услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом. Применительно к обстоятельствам настоящего дела спорные затраты не могут быть отнесены к обозначенным выше затратам.

Общество имеет право на самостоятельное определение группировки и порядка учета своих затрат. Оснований считать, что общество произвольно отнесло к косвенным расходам спорные затраты и что у общества имелась реальная возможность отнести их к прямым расходам, применив экономически обоснованные показатели, налоговым органом не подтверждено.

На основании изложенного заявленное требование о признании недействительным решения №12-09/26 от 27.07.2016г. о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения Управления ФНС России по Свердловской области от 1160/16 от 07.11.2016, в части уменьшения убытков в размере 16925345 руб. 01 коп и предложения обществу внести необходимые исправления в бухгалтерский и налоговый учет, подлежит удовлетворению.

В соответствии со ст. 110 АПК РФ государственная пошлина в размере 3000 подлежит взысканию с заинтересованного лица в пользу заявителя.

Руководствуясь ст. 110, 167-170, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд

РЕШИЛ:

1. Заявленные требования удовлетворить.
2. Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области №12-09/26 от 27.07.2016г. о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в части уменьшения убытков в размере 16925345 руб. 01 коп и предложения обществу внести необходимые исправления в бухгалтерский и налоговый учет
3. В порядке распределения судебных расходов взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области в пользу общества с ограниченной ответственностью «Экодолье Екатеринбург» (ИНН 6685010079, ОГРН 1126685010110) 3000 (три тысячи) руб., в возмещение расходов по уплате государственной пошлины.
4. Решение по настоящему делу вступает в законную силу по истечении месячного срока со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба. В случае подачи апелляционной жалобы решение, если оно не отменено и не изменено, вступает в законную силу со дня принятия постановления арбитражного суда апелляционной инстанции.

5. Решение может быть обжаловано в порядке апелляционного производства в Семнадцатый арбитражный апелляционный суд в течение месяца со дня принятия решения (изготовления его в полном объеме).

Апелляционная жалоба подается в арбитражный суд апелляционной инстанции через арбитражный суд, принявший решение. Апелляционная жалоба также может быть подана посредством заполнения формы, размещенной на официальном сайте арбитражного суда в сети «Интернет» <http://ekaterinburg.arbitr.ru>.

В случае обжалования решения в порядке апелляционного производства информацию о времени, месте и результатах рассмотрения дела можно получить на интернет-сайте Семнадцатого арбитражного апелляционного суда <http://17aas.arbitr.ru>.

6. С информацией о дате и времени выдачи исполнительного листа канцелярией суда можно ознакомиться в сервисе «Картотека арбитражных дел» в карточке дела в документе «Дополнение». В случае неполучения взыскателем исполнительного листа в здании суда в назначенную дату, исполнительный лист не позднее следующего рабочего дня будет направлен по юридическому адресу взыскателя заказным письмом с уведомлением о вручении. Взыскатель может обратиться в арбитражный суд с заявлением о выдаче исполнительного листа нарочно в иную дату. Указанное заявление должно поступить в суд не позднее даты, указанной в карточке дела в документе «Дополнение».

В случае если до вступления судебного акта в законную силу поступит апелляционная жалоба, (за исключением дел, рассматриваемых в порядке упрощенного производства) исполнительный лист выдается только после вступления судебного акта в законную силу. В этом случае дополнительная информация о дате и времени выдачи исполнительного листа будет размещена в карточке дела «Дополнение».

Судья

В.В. Окулова