

При расчете налога на прибыль расходы на незавершенное строительство можно учесть при его ликвидации, если налогоплательщик по объективным причинам отказался от дальнейшего создания основного средства.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ (далее – Коллегия, СКЭС ВС РФ) рассмотрела дело [А40-288396/2021](#) (ПАО «Нефтяная компания «Лукойл»), в котором исследовался вопрос о правомерности участниками КГН ПАО «НК Лукойл» (далее – Общество) отражения в составе расходов стоимости незавершенных капитальных вложений при ликвидации объектов незавершенного строительства.

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА

Планируя создать амортизируемые основные средства, Общество учитывало затраты на создание проектной документации и строительство объектов основных средств как капитальные вложения.

В дальнейшем в связи с утратой коммерческой привлекательности проекта Общество отказалось от его реализации, списало спорные расходы в бухгалтерском учете со счета 08 «Капитальные вложения» на счет 91 «Прочие расходы» и учло их в налоговом учете в составе внереализационных расходов на основании пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Проверяющие посчитали, что оснований для признания этих расходов в налоговом учете нет.

Общество полагало, что в случае принятия решения о ликвидации объектов незавершенного строительства, расходы на них можно признать при расчете налога на прибыль.

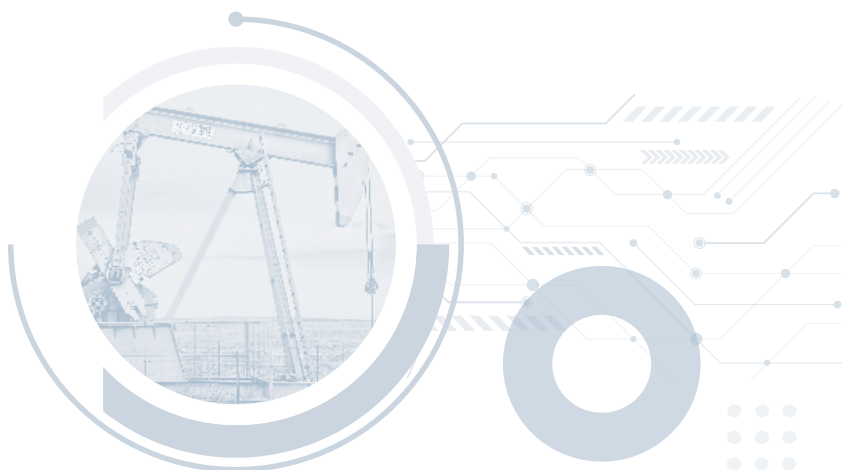
По итогам камеральной налоговой проверки Обществу доначислен налог на прибыль, что явилось после досудебного обжалования предметом обращения в суд.

ПОЗИЦИИ СУДОВ НИЖЕСТОЯЩИХ ИНСТАНЦИЙ

Суды первой, апелляционной, кассационной инстанций заявленные требования Общества признали необоснованными, в их удовлетворении отказали.

По мнению судов, спорные расходы, последовательно учитывавшиеся как «капитальные вложения», не могут быть учтены при расчете налога на прибыль только лишь из-за открытого перечня внереализационных расходов.

Суды отметили, что Общество не вправе самостоятельно переквалифицировать расходы, подлежащие списанию через механизм амортизации, во внереализационные расходы.



ПОЗИЦИЯ СКЭС ВС РФ

СКЭС ВС РФ, направляя дело на новое рассмотрение, исходила из общего правила учета расходов, установленного в п. 1 ст. 252 НК РФ: они должны быть обоснованными и документально подтвержденными.

Для целей признания в расходах стоимости объекта имущества, как законченного, так и незавершенного строительством, имеет значение лишь то обстоятельство, насколько экономически обоснованы затраты, связаны ли они с производством и присутствовала ли цель извлечения дохода при осуществлении данного рода расходов. При этом речь идет не о затратах на ликвидацию, а о расходах на создание ликвидируемого объекта, которые и должны подвергаться оценке с точки зрения экономической оправданности.

Коллегия обратила внимание на следующие моменты.

Во-первых, критерий экономической обоснованности расходов не предусматривает оценку понесенных налогоплательщиком затрат с точки зрения целесообразности, рациональности и эффективности их осуществления.

Во-вторых, глава 25 НК РФ не содержит закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены им при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Для учета расходов важна их направленность на получение прибыли, которая разумно предполагается (п. 1 ст. 50 ГК РФ).

В-третьих, расходы на создание амортизируемого имущества, отвечающие критериям п. 1 ст. 252 НК РФ в момент их осуществления, должны приниматься к учету, исходя из предположения, что налогоплательщик в итоге создаст основное средство и будет постепенно погашать его стоимость через амортизацию, а запрет, установленный в п. 5 ст. 270 НК РФ, сам по себе не может выступать препятствием для такого учета, поскольку введен не в связи с невозможностью учета таких расходов, а в целях установления специального порядка их признания через механизм амортизации.

В-четвертых, отказ налогоплательщика от дальнейшего создания амортизируемого имущества в силу соответствующих обстоятельств не означает, что ранее произведенные расходы утрачивают в этот момент свойств производственного назначения и направленности на получение дохода. Они могут быть учтены по общему правилу в соответствии с положениями п. 1 и 2 ст. 252, подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ.

В-пятых, в учете таких расходов может быть отказано, если они продолжали осуществляться, несмотря на то, что экономическая целесообразность создания основного средства уже очевидно отсутствовала. Данное обстоятельство подлежит доказыванию налоговым органом.



ВЫВОДЫ

Предпринимательская деятельность связана не только с систематическим получением прибыли, но и риском инвестиционных потерь. Не всем инвестиционным планом суждено реализоваться. Порой стоит отказаться от реализации бизнес-проекта и несения связанных с ним затрат, если пришло понимание утраты его перспектив. В этом случае лучшее решение – это прекращение дальнейших затрат.

Вместе с тем это не означает, что произведенные ранее расходы лишаются связи с производством и реализацией продукции. Их по-прежнему можно учесть, опираясь на общие принципы признания расходов, подтвердив их направленность на получение дохода, экономическую обоснованность, а также обоснованность отказа от реализации неактуального проекта, в данном случае обоснованность ликвидации объектов незавершенного капитального строительства.

В противном случае запрет на списание стоимости объекта незавершенного строительства в составе внереализационных расходов приводил бы к нарушению принципа равенства налогообложения. Ведь в аналогичной ситуации, при выведении из эксплуатации основных средств, организация вправе учесть остаточную стоимость объектов для целей налогообложения.

Именно эту мысль попыталась в данном деле донести СКЭС ВС РФ.

Вместе с тем вопрос учета расходов на незавершенное строительство при его ликвидации долгое время оставался крайне спорным. Минфин России в своих письмах выражал именно ту позицию, которой в этом деле придерживался налоговый орган и нижестоящие суды: этот расход не может быть учтен посредством амортизации, так как объект не введен и не является основным средством, затраты на амортизируемое имущество не могут признаваться единовременно в составе расходов в силу п. 5 ст. 270 НК РФ, а пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ позволяет включить в состав расходов только затраты на ликвидацию объектов незавершенного строительства, а не расходы на само строительство. Судебная практика по этому вопросу также складывалась неоднозначно.

Несмотря на то, что во главу угла Коллегия поставила все же оценочный критерий экономической обоснованности как строительства, так и его ликвидации (что само по себе и дальше может породить споры), эта позиция СКЭС ВС РФ может поставить точку в такого рода вопросах хотя бы в части формального применения проверяющими норм, введенных явно не для установления правил учета расходов на строительство в связи с его прекращением и ликвидацией недостроенных объектов.

Специалисты компании «Щекин и партнеры» готовы предоставить консультации по вопросам по вопросам исчисления и взимания налога на прибыль организации, налогового контроля, а также иным вопросам налогообложения.



КОНТАКТЫ НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКИ



Денис Щекин
Управляющий партнер
d.schekin@schekinlaw.ru



Елена Богданова
Партнер
e.bogdanova@schekinlaw.ru



Дмитрий Краснолобов
Партнер
d.krasnolobov@schekinlaw.ru



Айгуль Абдрашитова
Руководитель практики
международного
налогообложения
a.abdrashitova@schekinlaw.ru



Сергей Ядрихинский
Советник
s.yadrinhinskiy@schekinlaw.ru



Михаил Еремин
Ведущий юрист
m.eremin@schekinlaw.ru



Олег Ельченко
Ведущий юрист
o.elchenko@schekinlaw.ru

КОНТАКТЫ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЙ И УГОЛОВНОЙ ПРАКТИКИ



Игорь Ястржембский
Партнер
i.yastrzhembskiy@schekinlaw.ru



Константин Мирошниченко
Партнер, адвокат
k.miroshnichenko@schekinlaw.ru



Александр Благонравов
Руководитель гражданско-
правовой практики
a.blagonravov@schekinlaw.ru



Максим Самощенко
Адвокат
m.samoshchenkov@schekinlaw.ru

НАШИ TELEGRAM-КАНАЛЫ



@SP_TAXLAW



@SP_CRIMINALLAW



@SP_CIVILLAW