РЕШЕНИЕ

УФНС России по субъекту Российской Федерации (далее - Управление) рассмотрена апелляционная жалоба X (далее – Общество, налогоплательщик, Заявитель) от 07.11.2013, поступившая в Управление 12.11.2013, на решения Межрайонной ИФНС России субъекту Российской Федерации (далее по тексту – Инспекция, налоговый орган) от 30.09.2013 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В представленной апелляционной жалобе налогоплательщик выражает несогласие с результатами выездной налоговой проверки, изложенными в оспариваемом решении, считая его незаконным, необоснованным и подлежащим отмене в части начисления налога на имущество организаций, соответствующих сумм пени и штрафа по объекту: здание торгово-сервисного комплекса.

Заявитель указывает, что по зданию торгово-сервисного комплекса капитальные вложения окончены в сентябре 2012 года и сформирована стоимость объекта недвижимости в размере 81 431 011,17 руб., однако проверяющими для исчисления налога на имущество взята промежуточная стоимость объекта в сумме 72 570 799,79 руб. на 01.03.2011.

Таким образом, по мнению налогоплательщика, разница в определении первоначальной стоимости у налогоплательщика и Инспекции по результатам проверки составила 8 860 211,38 рублей. В случае признания правомерности выводов, изложенных в оспариваемом решении, сумма налога, исчисленная исходя из первоначальной стоимости, составит 72 570 799,79 руб., однако это меньше, чем сумма, исчисленная налогоплательщиком только за первый год, на 191 675,91 рублей.

Как утверждает Заявитель в представленной жалобе, сумма налога, исчисленная исходя из разницы в первоначальной стоимости, по результатам проверки и данным налогоплательщика составила 8 860 211,38 рублей. Срок эксплуатации здания, определенный Заявителем, составляет 360 месяцев (30 лет). Таким образом, сумма ежемесячной амортизации, по утверждению налогоплательщика, составит 24 611,70 руб. (8 860 211,38/360 - определена для расчета остаточной стоимости разницы в первоначальной стоимости здания на 1 число каждого месяца).

На основании изложенного, Заявитель просит обратить внимание на тот факт, что сумма налога на имущество, исчисленная по данным налогоплательщика исходя из первоначальной стоимости 81 431 011,17 руб., за 9 лет будет больше суммы налога, исчисленного по данным Инспекции исходя из первоначальной стоимости 72 570 799,79 руб., на 1 508 765,32 рубля.

Указанная сумма больше суммы недоимки, предъявленной по оспариваемому решению, которая составила 1 267 204,00 рубля.

Заявитель просит обратить внимание, что у Общества отсутствовал умысел по получению необоснованной налоговой выгоды по налогу на имущество срок эксплуатации здания составляет 30 лет, следовательно, и сумма налога, исчисленная по данным первоначальной стоимости налогоплательщика, значительно превысит сумму налога, исчисленную по данным первоначальной стоимости налогового органа.

Кроме того, по состоянию на 01.01.2013 у Общества отсутствовало разрешение на строительство, а также отсутствует право собственности на земельный участок, на котором построено здание.

Заявитель в представленной жалобе обращает внимание, что в соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, а также Постановлением Президиума ВАС РФ от 16.11.2010 № ВАС-4451/10 одним из условий отнесения объекта к основным средствам является его способность приносить организации экономическую выгоду (доход) в будущем, а также возможность его эксплуатации.

С учетом положений ст. 222 Гражданского кодекса Российской Федерации очевидно, что самовольно возведенный объект недвижимости не соответствует этому условию, поскольку по общему правилу самовольное строение подлежит сносу. Следовательно, такое здание не может быть отнесено к основным средствам и объектам обложения налогом на имущество до тех пор, пока в судебном порядке не будет подтверждено, что:

- сохранение постройки не нарушает права и охраняемые законом интересы других лиц и не создает угрозу жизни и здоровью граждан;

- право собственности может быть признано за организацией, осуществившей строительство этого здания.

В представленной жалобе X обращает внимание, что предпринимало все меры по регистрации объекта недвижимости в соответствии с законом.

Кроме того, несмотря на то, что распоряжаться зданием в полном объеме гражданских прав налогоплательщик не может, руководством Заявителя было принято решение об обследовании конструктивных элементов для принятия решения о возможности эксплуатации.

Проведено обследование здания, сделана оценка технического состояния строительных конструкций и определение их пригодности к дальнейшей эксплуатации. Выявлены недостатки, подлежащие устранению, а также произведены работы по их устранению, стоимость выполненных работ включена в первоначальную стоимость здания своевременно в 2012 году.

После устранения выявленных недостатков руководством Заявителя принято решение о вводе в эксплуатацию основного средства и уплате по нему налога на имущество с 01.10.2012, а в настоящее время получено разрешение на строительство от 12.08.2013.

Кроме того, Заявитель в представленной жалобе ссылается на имеющиеся судебные решения в пользу налогоплательщиков по вопросу исчисления налога на имущество в отношении объекта незавершенного строительства, а именно: Постановления ФАС Московского округа от 25.04.2012 № А41-22413/10, Уральского округа от 05.04.2012 № Ф09-1571/12 и от 29.12.2011 № Ф09-8453/11, Северо-Кавказского округа от 13.10.2011 А53-24208/2010 и Северо-Западного округа от 15.08.2011 № А56-66201/2010.

Оспариваемая сумма по жалобе – 1 729 996,10 руб. в том числе: налог на имущество - 1 267 204 руб., штрафы – 253 440,80 руб., пени - 209 351,30 руб.

В ходе рассмотрения жалобы установлено.

Инспекцией на основании решения от 23.08.2012 проведена выездная налоговая проверка Общества по вопросам соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налогов, в том числе налога на имущество организаций за период с 01.01.2009 по 31.12.2011.

Выявленные в ходе проверки нарушения отражены в акте выездной налоговой проверки от 14.08.2013, который одновременно с приложениями к нему и извещением от 20.08.2013 о времени (27.09.2013 в 10-00 часов) и месте рассмотрения возражений (объяснений) налогоплательщика и материалов проверки получены 20.08.2013 уполномоченным представителем Общества по доверенности, что подтверждается ее подписью на акте и уведомлении.

Заявителем в Инспекцию 20.09.2013 представлены возражения по акту выездной налоговой проверки от 14.08.2013.

В назначенное время (27.09.2013 в 10-00 часов) уполномоченные представители Общества ФЛ1 по доверенности от 01.09.2013, ФЛ2 по доверенности от 09.09.2013, ФЛ3 по доверенности от 09.09.2013 явились в Инспекцию на рассмотрение материалов проверки (в т.ч. акта выездной налоговой проверки от 14.08.2013), возражений от 20.09.2013, что подтверждается протоколом от 27.09.2013 рассмотрения возражений (объяснений) налогоплательщика и материалов проверки.

Инспекцией по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки (в т.ч. акта выездной налоговой проверки от 14.08.2013 и возражений) вынесено решение от 30.09.2013 о привлечении X к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому общая сумма доначислений составила – 1 730 603,88 руб. (из них оспариваемая сумма 1 729 996,10 руб.), в т.ч., налог на имущество организаций – 1 267 204 руб., пени по налогу на имущество организаций - 209 351,30 руб., по НДФЛ - 70,78 руб. (Заявителем в жалобе не оспариваются), налоговые санкции, предусмотренные п.1 ст. 122 Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс), по налогу на имущество организаций - 253 440,80 руб., налоговые санкции, предусмотренные ст. 123 НК РФ, по - НДФЛ 537 руб. (Заявителем в жалобе не оспариваются). Данное решение получено 07.10.2013 уполномоченным представителем X З. по доверенности от 01.09.2013, о чем свидетельствует ее подпись.

В ходе выездной налоговой проверки Общества Инспекцией установлено необоснованное неотражение в 2011 году в бухгалтерском учете в качестве основных средств, соответственно, невключение в налоговую базу по налогу на имущество организаций объекта, используемого налогоплательщиком в предпринимательской деятельности, отраженного в учете по субсчет 08.3 «Строительство объектов основных средств».

На 01.01.2009 по счету 08.3 «Строительство объектов основных средств» состоит на учете здание торгово-сервисного комплекса стоимостью 72 363 812,33 руб., построенного на арендованной земле (договор аренды от 01.03.2011). Дополнительные затраты по данному объекту в период с марта 2011 года в общей сумме 8 860 211,38 руб. (81 431 011,17 руб. – 72 570 799,79 руб.) признаны Инспекцией фактически не осуществленными, в результате чего не учитывались при определении стоимости данного объекта в целях исчисления налога на имущество организаций.

В ходе мероприятий налогового контроля установлено, что данное здание принадлежит X, которое, в свою очередь, часть помещения сдает в субаренду ЮЛ и ИП.

Согласно договору субаренды от 01.03.2011 X (арендатор) в лице директора Д передает ЮЛ1 (субарендатор) в лице директора Б в субаренду часть помещений: нежилое здание (бытовки) площадью 100 кв.м. и нежилое здание - гашение извести общей площадью 60 кв.м. именуемое в дальнейшем помещения, и часть земельного участка, общей площадью 4 000 кв.м., расположенные по адресу: УЛ1.

В результате проведенного Инспекцией осмотра (протоколы осмотра от 01.10.2012 и от 13.06.2013) установлено, что на земельном участке расположен X, куда входит склад запасных частей, зона сервисного обслуживания автомобилей, состоящая из стойки, диагностики и сервисного комплекса, принадлежащая X. Имеется котельная, навес для склада запчастей. Также по данному адресу находится магазин, принадлежащий ИП. На втором этаже расположены кабинеты специалистов по продаже. На третьем этаже расположен конференцзал, в котором установлены диваны и бильярд. Перед зданием сервисного центра имеется выставочная площадка, на которой стоят автомобили.

Согласно протоколу допроса директора X ФЛ4 от 09.10.2012 управленческий персонал организации в 2009 – 2010 годах находился по адресу, отличному от адреса нахождения объекта, в 2011 году на реконструируемых площадях названного объекта. Земельный участок, на котором находится здание торгово-сервисного комплекса, принадлежит ФЛ3. Данный земельный участок сдается ФЛ3 X в безвозмездное пользование с 2007 года по настоящее время. Строительство торгово-сервисного комплекса началось в 2007 году. Кроме того, при допросе ФЛ4 подтвердил сдачу в аренду помещения, находящегося в торгово-сервисном комплексе, Х.

При допросе ФЛ3 (протокол допроса от 09.10.2012) подтвердила переезд управленческого персонала Общества в 2010 году на адрес местонахождения торгово-сервисного комплекса. Также ФЛ3 подтвердила, что земельный участок, на котором располагается торгово-сервисный комплекс, принадлежит ей. Данный участок она сдает в безвозмездное пользование X с 2007 года. С марта 2011 года данная X сдается в аренду. Строительство комплекса началось в 2007 году. Также ФЛ3 подтвердила сдачу в субаренду части помещения ЮЛ. ФЛ3пояснила, что в комплексе на первом этаже находится производственное помещение, а на втором и третьем этажах офисные помещения; ЮЛ осуществляет свою деятельность на данной территории с марта 2011 года.

Из протокола допроса директора ЮЛ ФЛ5 от 09.10.2012 следует, что управленческий персонал Общества в 2011 году располагался в здании комплекса. В данном помещении ведется ремонт, техническое обслуживание, доработка (установка дополнительного оборудования), переоборудование автомобилей. Данная деятельность ведется с 2011 года. Производственные помещения арендуются ими с 2011 года.

Также нахождение своего рабочего места в 2011 году в помещении торгово-сервисного комплекса подтверждает ФЛ6 (протокол допроса от 08.02.2013), являющаяся главным бухгалтером ЮЛ, и ИП.

Вышеперечисленные свидетельские показания также подтверждают обоснованность вывода Инспекции о том, что территория комплекса используется Обществом в предпринимательской деятельности, направленной на получение экономических выгод (прибыли), с марта 2011 года, а также то, что данный комплекс фактически принадлежит X.

На основании пункта 1 статьи 373 Кодекса налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 374 НК РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 375 НК РФ налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденном приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н, а также в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.10.2003 № 91н (далее - Методические указания).

На основании пункта 4 ПБУ 6/01 актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия: а) 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; б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов; г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Согласно пункту 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях) затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие).

Пунктом 52 Методических указаний предусмотрено, что по объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию, и фактически эксплуатируемым, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию. Допускается объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию, и фактически эксплуатируемые, принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Данная норма во взаимодействии с пунктом 38 Методических указаний устанавливает право для руководителя организации принимать решение принятия указанных выше объектов недвижимости к бухгалтерскому учету в качестве основных средств. В то же время установленные нормы также определяют, что объект недвижимого имущества уже сформирован в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета в качестве объекта основных средств (окончательно сформирована первоначальная стоимость объекта), что является основанием для его учета в бухгалтерском учете на счете 01 «Основные средства» и, следовательно, для признания его объектом налогообложения по налогу на имущество организаций в соответствии со статьей 374 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

Относительно государственной регистрации прав собственности на объекты недвижимого имущества, предусмотренной Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», необходимо иметь в виду, что государственная регистрация соответствующих прав на объекты недвижимого имущества является обязательной, однако она носит заявительный характер, в связи с чем, если учитываемые на счете бухгалтерского учета 08 объекты недвижимого имущества, права на которые длительное время не регистрируются в соответствии с законодательством, фактически используются организацией для производства продукции, оказания услуг или управленческих нужд, указанное имущество должно подлежать налогообложению налогом на имущество организаций.

Согласно Определению ВАС РФ от 04.10.2013 № ВАС-13896/13 по делу № А41-46795/12 обязанность по уплате налога на имущество организаций возникает с момента начала использования этого имущества в хозяйственной деятельности общества, с учетом экономической сущности спорного объекта.

Согласно материалам дела, здание комплекса стоимостью 72 363 812,33 руб. в бухгалтерском учете Общества по состоянию на 01.03.2011 числится на счете 08.3 «Строительство объектов основных средств». В результате проведенных Инспекцией мероприятий налогового контроля (протоколы осмотра от 01.10.2012 и от 13.06.2013, свидетельские показания работников Общества) установлено, что данный комплекс используется налогоплательщиком с 2011 года, следовательно, данный оспариваемый объект недвижимого имущества отвечает критериям, приведенным в пункте 4 ПБУ 6/01, его стоимость определена, объект используется и приносит экономическую выгоду, в связи с чем, данный объект недвижимого имущества подлежит учету на баланс X в качестве основного средства в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета на счете 01 «Основные средства», соответственно, является объектом налогообложения для целей исчисления налога на имущество организаций.

По результатам рассмотрения материалов проверки установлено, что среднегодовая стоимость имущества (налоговая база) за 2011 год составила – 58 829 243 руб., по данным организации - 1 229 060 рублей.

Таким образом, в результате указанного нарушения среднегодовая стоимость имущества за 2011 год занижена на 57 600 183рубля (58 829 243 руб. – 1 229 060 руб.).

В результате занижения налоговой базы Заявителем не полностью уплачен налог на имущество организации за 2011 год в сумме 1 267 204 руб.

Необходимо отметить, что на стр. 42 акта от 14.08.2013 и стр. 29 решения от 30.09.2013, среднегодовая стоимость оспариваемого имущества указана как – 58 829 924 руб., следовало указать – 58 829 243 руб. Данная техническая ошибка не повлекла за собой неправильный расчет налога на имущество организаций, налоговых санкций и пени.

Документы, представленные Заявителем с апелляционной жалобой: отчет-обследование технического состояния строительных конструкций здания торгово-сервисного корпуса, свидетельство о допуске в СРО ЮЛ2, лицензия от 07.08.2007 (М) ЮЛ2, договор на выполнение экспертизы технического состояния здания от 22.02.2012, протокол соглашения о договорной цене (приложение № 1), календарный план (приложение № 2), техническое задание на выполнение работ от 22.02.2012, сметы, накладная от 23.04.2012, акт сдачи – приемки выполненных работ от 23.04.2012, свидетельствуют о проведении технического обследования строительных конструкций здания торгово-сервисного корпуса и выявлении имеющихся у недвижимого имущества недостатков. Факт устранения выявленных в ходе технического обследования здания недостатков Заявителем документально не подтвержден.

Наличие капитальных вложений в размере 8 860 211,38 руб., повлекшее за собой увеличение (81 431 011,17 руб.) стоимости оспариваемого имущества, Заявителем документально также не подтверждено.

Решения Инспекции от 30.09.2013 о привлечении X к ответственности за совершение налогового правонарушения вынесено правомерно и отмене не подлежит.

Руководствуясь подпунктом 1 пункта 3 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации,

РЕШИЛ:

Апелляционную жалобу X от 07.11.2013 на решение Межрайонной ИФНС России по субъекту Российской Федерации от 30.09.2013 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения оставить без удовлетворения.

Утвердить решение Межрайонной ИФНС России по субъекту Российской Федерации от 30.09.2013 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решение Межрайонной ИФНС России по субъекту Российской Федерации от 30.09.2013 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу с момента утверждения.

Настоящее решение УФНС России по субъекту Российской Федерации, а также решение Межрайонной ИФНС России от 30.09.2013 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть обжалованы в соответствии со статьей 138 Налогового кодекса Российской Федерации в ФНС России по адресу: ул.Неглинная, 23, г.Москва, 127381, или в суд.