

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА**

ул. Якубовича, д.4, Санкт-Петербург, 190000

<http://fasszo.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

19 февраля 2014 года

Дело № А26-6444/2012

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в составе председательствующего Корабухиной Л.И., судей Морозовой Н.А., Пастуховой М.В.,

при участии от общества с ограниченной ответственностью «Строительное предприятие «Спасение» Шогина М.И. (доверенность от 04.12.2013, без номера), Строевой О.Н. (доверенность от 15.10.2013, без номера), от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петрозаводску Федоровой Н.В. (доверенность от 30.12.2013 № 1.4-20/11), Юрьевой С.В. (доверенность от 30.12.2013 № 1.4-20/1),

рассмотрев 12.02.2014 в открытом судебном заседании кассационные жалобы общества с ограниченной ответственностью «Строительное предприятие «Спасение» и Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петрозаводску на решение Арбитражного суда Республики Карелия от 19.06.2013 (судья Левичева Е.И.) и постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.10.2013 (судьи Горбачева О.В., Будылева М.В., Загараева Л.П.) по делу № А26-6444/2012,

у с т а н о в и л:

общество с ограниченной ответственностью «Строительное предприятие «Спасение» (место нахождения: Республика Карелия, г. Петрозаводск, ул. Варламова, д. 64, ОГРН 1021000512972; далее – общество, заявитель) обратилось в Арбитражный суд Республики Карелия с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петрозаводску (далее - инспекция) от 25.05.2012 № 4.5-126 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления 5 492 136 руб. налога на прибыль организаций, 1 069 676 руб. 91 коп. пеней за несвоевременную уплату в бюджет налога на прибыль организаций и штрафных санкций за неполную уплату в бюджет налога на прибыль организаций в размере 131 269 руб. 82 коп.

Решением суда первой инстанции от 19.06.2013 заявленные требования удовлетворены частично. Решение налогового органа признано недействительным в части доначисления налога на прибыль организаций, а также соответствующих пеней и штрафных санкций по эпизодам взаимоотношений заявителя с обществом с ограниченной ответственностью «Негоциант» (далее – ООО «Негоциант») и в части применения к сделкам статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс). В остальной части в удовлетворении требований обществу отказано.

Постановлением апелляционного суда от 23.10.2013 решение суда первой инстанции от 19.06.2013 отменено в части признания недействительным решения инспекции от 25.05.2012 № 4.5-126 по доначислению налога на прибыль,

соответствующих пеней и штрафных санкций по эпизоду отказа в принятии 3 232 272 руб. 39 коп. расходов, связанных с операциями по контрагенту ООО «Негоциант» В указанной части в удовлетворении требований отказано. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В кассационной жалобе общество, ссылаясь на неправильное применение судом апелляционной инстанции норм материального права, просит изменить постановление суда апелляционной инстанции и принять новый судебный акт об удовлетворении требований общества в полном объеме.

По мнению подателя жалобы, выводы апелляционного суда по эпизоду распределения затрат при строительстве жилых и нежилых помещений (2 293 652 руб. 73 коп.) и по расходам с контрагентом ООО «Негоциант» (677 987 руб. 27 коп.) не соответствуют фактическим обстоятельствам дела.

В отзыве на кассационную жалобу общества инспекция просит отказать в удовлетворении жалобы в полном объеме.

Инспекция, ссылаясь в своей кассационной жалобе на неправильное применение судебными инстанциями норм материального права, просит отменить принятые по делу судебные акты в части удовлетворения требований общества по эпизоду применения к сделкам статьи 40 НК РФ и полностью отказать заявителю в удовлетворении требований.

В судебном заседании представители общества и инспекции поддержали доводы, изложенные в своих кассационных жалобах, возражая при этом против доводов противоположной стороны.

Законность обжалуемого судебного акта апелляционного суда проверена в кассационном порядке.

Как следует из материалов дела, налоговым органом проведена выездная налоговая проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) обществом в бюджет налогов и сборов за период с 01.01.2008 по 31.12.2010, по итогам которой составлен акт от 19.03.2012 № 4.5-63 и принято решение от 25.05.2012 № 4.5-126 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ за неполную уплату налога на прибыль в виде 131 269 руб. 82 коп. штрафа, неполную уплату налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в виде 7 854 руб. 70 коп, штрафа; предусмотренного статьей 123 НК РФ в виде 2 507 руб. 50 коп. штрафа; предусмотренного пунктом 1 статьи 126 НК РФ в виде 50 руб. штрафа.

Указанным решением обществу доначислено 5 492 136 руб. налога на прибыль, 1 069 676 руб. 91 коп. пеней, 157 094 руб. НДС, 21 799 руб. 89 коп. пеней, 655 руб. 97 коп. пеней по налогу на доходы физических лиц.

Апелляционная жалоба общества решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Карелия № 13-09/06813 от 13.07.2012 оставлена без удовлетворения.

Общество, считая решение инспекции не соответствующим требованиям налогового законодательства и нарушающим права и законные интересы хозяйствующего субъекта, обратилось в арбитражный суд с заявлением об оспаривании ненормативного акта налогового органа в части.

Суд первой инстанции частично удовлетворил требования общества.

Апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции в части.

Суд кассационной инстанции, изучив материалы дела и проверив правильность применения апелляционным судом норм материального и процессуального права, считает, что обжалуемый судебный акт суда апелляционной инстанции отмене или изменению не подлежит по следующим основаниям.

Статьей 247 НК РФ установлено, что объектом налогообложения по налогу на прибыль признается полученная налогоплательщиком прибыль, под которой понимаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

В силу пункта 17 статьи 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются и расходы в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Кодекса.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, в частности, в виде аккумулированных на счетах организации - застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Статьей 1 Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (далее - Закон № 39-ФЗ) установлено, что инвестициями являются денежные средства, иное имущество, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта; инвестиционная деятельность - вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта. Согласно статье 4 Закона № 39-ФЗ субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица. Заказчики - уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ условием исключения из налоговой базы доходов в виде имущества, полученного в рамках целевого финансирования, является обязательное ведение раздельного учета полученных доходов и произведенных расходов в рамках целевого финансирования.

Отсутствие раздельного учета расходов, произведенных в рамках целевого финансирования, лишает налогоплательщика права на исключение из налоговой базы доходов, полученных в рамках целевого финансирования. Указанные средства должны рассматриваться как подлежащие налогообложению со дня их получения.

Раздельный учет расходов по договорам долевого участия в строительстве является обязательным требованием Кодекса, указанные расходы подлежат распределению по специальным методикам (правилам), которые должны быть определены в учетной политике организации.

Налогоплательщик обязан распределить все расходы по строительству жилого многоквартирного дома после ввода жилого дома в эксплуатацию.

Судами установлено и материалами дела подтверждается, что в проверяемом периоде общество осуществляло новое строительство многоквартирных жилых домов № 52 (ГП5), № 54 (ГП4) и № 56 (ГП2) по улице Пограничной в городе Петрозаводске. При строительстве данных многоквартирных жилых домов общество исполняло функции инвестора-застройщика.

Строительство дома осуществлялось обществом за счет средств дольщиков (инвестиции), предварительных платежей по договорам купли-продажи, а также с привлечением собственных оборотных средств. При этом строительство встроенных нежилых помещений осуществлялось в полном объеме за счет привлеченных инвестиций.

В ходе проверки инспекцией сделан вывод о необоснованном завышении обществом фактических расходов на строительство жилой части многоквартирного дома ГП5 на сумму расходов по проектным работам в размере 2 100 000 руб., не относящихся к жилой части многоквартирного дома; на сумму 9 776 420 руб. 15 коп. и 10 135 497 руб. 36 коп. в результате неправильного распределения расходов на строительство многоквартирного дома ГП5 между строительством квартир и строительством нежилых помещений.

В связи с установлением факта неправильного распределения обществом затрат на строительство инспекция произвела перерасчет стоимости фактических затрат на строительство, приходящихся на жилую и нежилую часть дома ГП5.

Судебными инстанциями установлено и материалами дела подтверждается, что в приказах общества об учетной политике на 2008 - 2010 годы метод распределения затрат в части отнесения их на строительство жилой или нежилой части не был определен.

Между тем, в бухгалтерском учете общество распределяло эти затраты применительно к проектной документации объекта расчетным путем между его жилой частью и нежилыми помещениями. Затраты распределялись в следующем порядке: если затраты по счету-фактуре относятся только к жилой, либо только к нежилой части дома, распределение расходов не производилось и затраты относятся напрямую на соответствующую часть. При условии, если расходы относятся к общим расходам по дому, распределение затрат производилось обществом в соответствии с пропорцией 80,9% (жилая) - 19,1% (строительство нежилых помещений).

Исходя из этого обстоятельства, инспекция признала, что отдельный учет расходов при строительстве дома между его частями (жилыми и нежилыми помещениями) обществом фактически осуществлялся.

Однако, согласившись с примененной заявителем пропорцией при ведении отдельного учета, налоговый орган указал в оспариваемом решении на несоответствующий такому учету порядок распределения заявителем части затрат, принятых при введении дома в эксплуатацию, для целей исчисления налога на прибыль.

Так налоговым органом выявлено завышение обществом фактических расходов на строительство жилой части многоквартирного дома ГП5 на сумму расходов по проектным работам в размере 2 100 000 руб.

Судами установлено и материалами дела подтверждается, что обществом 15.03.2007 заключен договор № 1/07 с обществом с ограниченной ответственностью «Нордстрой» (далее - ООО «Нордстрой») на выполнение проектных работ.

Согласно акту сдачи-приемки проектных работ от 17.10.2008, исполнитель ООО «Нордстрой» выполнил следующие разделы рабочего проекта многоквартирного жилого дома: разделы АС, В, ВК по нежилой части дома

(встроенно-пристроенные помещения). Общая стоимость выполненных работ составила 2 100 000 руб.

Обществом эти расходы на проектные работы в полном объеме включены в состав расходов на строительство жилой части ГП5.

Вместе с тем, согласно дополнению к сводному экспертному заключению от 09.06.2007 № 02-01/062, произведенному ГУ РК «Управление государственной экспертизы при Министерстве строительства Республики Карелия» от 09.09.2008, приведенные изменения в проектную документацию относятся к расположению и функциональному назначению встроенных помещений цокольного этажа.

Суд апелляционной инстанции правомерно признал, что поскольку расходы по проектным работам в сумме 2 100 000 руб. непосредственно относятся к строительству нежилых помещений и не могут формировать стоимость жилой части ГП5, инспекцией сделан правильный вывод о необоснованном завышении обществом фактических расходов на строительство жилой части многоквартирного дома на указанную сумму затрат.

Обществом не представлено в материалы дела доказательств, обосновывающих правомерность отнесения спорных расходов к затратам на строительство жилой части дома.

Также налоговым органом признано, что общество необоснованно отнесло к строительству жилой части многоквартирного дома расходы в сумме 9 776 420 руб. 15 коп.

Из установленных судами фактических обстоятельств дела следует, что обществом 02.05.2007 заключен договор № 2/07 с обществом с ограниченной ответственностью Оперативный механизированный отряд строительства «ОМОС» (далее – ООО «ОМОС») на выполнение строительных работ.

Выполненные подрядчиком работы сданы обществу по актам № 6/1, 6/2 (счет-фактура от 30.11.2007 № 335), № 9/1, 9/2 (счет-фактура от 31.03.2008 № 40/1), № 10/1, 10/2 (счет-фактура от 30.06.2008 № 102).

Произведенные затраты распределены обществом между строительством жилой части и строительством нежилых помещений (по счету-фактуре от 30.06.2008 № 102).

В ходе проверки на основании сведений, содержащихся в актах формы КС, инспекцией установлено, что выполненные подрядчиком по актам № 6/2, 9/2, 10/2 работы осуществлены непосредственно в нежилых помещениях «Пристройка», «Строительные работы», «Установка дверей», «Установка окон», «Сантехнические работы».

Строительные работы, выполненные по актам № 6/1, 9/1, 10/1 относятся к строительству дома в целом, то есть как к жилой части, так и к строительству нежилых помещений: «Перекрытия цокольного этажа», «Перекрытия», «Лестницы», «Стены, перегородки, ограждения», «Пепловой пункт», «Устройство тепловой изоляции трубопроводов теплового пункта», «Монтаж магистральных сетей», «Внутренняя система отопления», «Покрытие».

Поскольку расходы на выполнение работ по актам № 6/2, 9/2 и 10/2 относятся непосредственно к строительству нежилых помещений, инспекцией сделан правильный вывод о том, что данные расходы не могут формировать стоимость жилой части многоквартирного дома ГП5.

Обществом в материалы дела не представлено доказательств, обосновывающих правомерность отнесения спорных расходов к затратам на строительство жилой части дома.

Кроме того, инспекция установила необоснованное отнесение заявителем к строительству жилой части многоквартирного дома расходов на сумму 10 135 497 руб. 36 коп.

Материалами дела установлено, что обществом произведены расходы на:

- электромонтажные работы (общество с ограниченной ответственностью «Жилстройтрест») акт по форме КС-2 от 06.05.2008 № 1, справка о стоимости работ по форме КС-3;

- работы по кровле на секции 1 и секции 2 (общество с ограниченной ответственностью ПО «Технотрон» далее - ООО ПО «Технотрон») акт по форме КС-2 от 10.07.2008 № 1, справка о стоимости работ по форме КС-3;

- работы по огнезащитной обработке деревянных конструкций (предприниматель Мокеев А.И.) акт от 10.07.2008 № 82;

- работы по кровле секции 3 (ООО ПО «Технотрон») акт по форме КС-2 от 25.07.2008, справка о стоимости работ по форме КС-3;

- строительные работы (ООО «ОМОС») акт по форме КС-2 от 31.07.2008 № 11, акт по форме КС-2 от 31.07.2008 № 11/2, акт по форме КС-2 от 29.08.2008 № 12/1, акт по форме КС-2 от 29.08.2008 № 12/2, справки о выполненных работах.

Указанные расходы без их распределения в полном объеме учтены обществом в составе затрат на строительство жилой части дома.

Однако проверкой установлено, что работы по вышеуказанным актам (в том числе электромонтажные, кровельные, огнезащитной обработке, благоустройство территорий и т.д.) относятся к строительству дома в целом, то есть как к жилой части, так и к строительству нежилых помещений, в связи с чем в ходе проверки инспекцией правомерно произведено пропорциональное распределение этих затрат.

Как установили судебные инстанции, обществом не представлено в материалы дела доказательств, обосновывающих правомерность отнесения спорных расходов к затратам исключительно на строительство жилой части.

Напротив, материалами дела (первичными учетными документами: актами выполненных работ) подтверждена правомерность распределения налоговым органом этих расходов.

Доводы налогоплательщика о том, что для распределения затрат необходимо мнение специалиста, который квалифицированно оценит виды работ, указанные в актах, апелляционный суд правомерно отклонил.

Из материалов дела видно, что общество ни в ходе рассмотрения дела в суде первой инстанции, ни в апелляционном суде не заявляло ходатайства о назначении экспертизы выполненных работ с целью соотношения распределения расходов. Также обществом не представлено в материалы дела каких-либо доказательств, опровергающих правомерность распределения инспекцией расходов между жилой и нежилой частями многоквартирного дома.

Ссылки общества на то, что поскольку в его учетной политике не закреплено условие о распределении затрат, расходы по строительству подлежали формированию в целом по объекту, без распределения в зависимости от способа финансирования (по видам договоров), апелляционный суд правомерно отклонил как не соответствующие положениям подпункта 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ и пункта 17 статьи 270 НК РФ.

Выводы апелляционного суда по данному эпизоду основаны на полном и всестороннем исследовании материалов дела и правильном применении норм материального права, в связи с чем суд кассационной инстанции не находит оснований для удовлетворения жалобы общества по данному эпизоду.

Также в ходе проверки инспекцией установлено, что обществом необоснованно включена в состав расходов сумма 3 389 936 руб. 39 коп. по операциям с ООО «Негоциант».

В обоснование доначисления налога на прибыль, соответствующих пеней и налоговых санкций инспекция указала, что при определении финансового

результата по строительству дома ГП5 общество неправомерно включило в состав расходов указанную сумму, уплаченную контрагенту по договору возмездного оказания юридических услуг от 22.11.2008, при отсутствии доказательств его фактического исполнения.

Суд первой инстанции, удовлетворяя требования налогоплательщика по данному эпизоду, указал на отсутствие у налогового органа правовых оснований для исключения из состава расходов спорной суммы и соответствующих доначислений по налогу на прибыль.

Апелляционный суд решение суда первой инстанции по данному эпизоду частично отменил.

Как установлено материалами дела, между обществом (заказчик) и ООО «Негоциант» (исполнитель) заключен договор возмездного оказания юридических услуг от 27.11.2008.

По условиям договора исполнитель принимает на себя обязательства по юридическому сопровождению строительства многоквартирного дома расположенного по адресу: г. Петрозаводск, ул. Пограничная, 52. Стоимость услуг исполнителя по договору составляет 3,5% от стоимости заключенных договоров.

В подтверждение оказания услуг названным контрагентом общество представило договор, акты приема-передачи оказанных услуг, отчеты о выполненных работах к актам, счета-фактуры от 12.01.2009 № 1121, от 30.01.2009 № 1301, от 27.02.2009 № 2271, от 31.03.2009 № 3311.

Однако налоговый орган при проверке выявил, что подписание договора, актов приемки-передачи услуг между обществом и ООО «Негоциант» носит формальный характер при отсутствии факта реального оказания услуг указанным контрагентом.

Как следует из актов выполненных работ, контрагентом оказаны услуги по подготовке пакета документов для сдачи в эксплуатацию жилой части дома по ул. Пограничная, 52, проведена работа по документальному оформлению факта исполнения заказчиком своих обязательств по заключенным договорам, оказана юридическая помощь в ведении бухгалтерского учета деятельности общества по долевному строительству, подготовлена документация для регистрации покупателями прав на квартиры, оформлены акты приема-передачи квартир, оказана помощь при разрешении вопросов в ходе исполнения договорных отношений. Конкретизация услуг в актах отсутствует.

Как установлено апелляционным судом, кроме актов выполненных работ, какие-либо доказательства фактического оказания услуг ООО «Негоциант» налогоплательщиком ни в ходе проверки, ни при рассмотрении дела в суде не представлено.

Оплата юридических услуг на расчетный счет ООО «Негоциант» обществом не производилась.

ООО «Негоциант» уступило свое право требования к обществу по оплате услуг обществу с ограниченной ответственностью «Ремонтно-строительное предприятие» (далее - ООО «РСП») по договору от 14.08.2009. По условиям договора уступки ООО «РСП» обязалось перечислить ООО «Негоциант» денежные средства в сумме 3 389 936 руб. 39 коп. не позднее 31.12.2009.

Между тем, согласно представленной выписке движения денежных средств по расчетным счетам ООО «РСП» расчет по договору уступки права требования не произведен.

Обществом 01.10.2009 осуществлен платеж в адрес ООО «РСП» в сумме 250 000 руб. На оставшуюся сумму долга ООО «РСП» передало право требования ООО «Оперативно-механизированный отряд строительства «ОМОС»

по договору уступки от 26.11.2009. Расчет по договору уступки в сумме 3 139 936 руб. 39 коп. подлежал осуществлению до 31.12.2009.

Согласно выписке банка движения денежных средств по расчетным счетам указанных контрагентов, расчет общества с ограниченной ответственностью «Оперативно-механизированный отряд строительства «ОМОС» по договору уступки права требования не производился.

Заявитель в течение 2010 года осуществил перечисления денежных средств на расчетный счет этого кредитора.

Однако, как установлено инспекцией ходе проверки, ООО «Негоциант» не могло оказать услуги, предусмотренные договором от 27.11.2008, в силу отсутствия соответствующего персонала, обладающего необходимой профессиональной подготовкой, знаниями и опытом работы.

Из представленных в материалы дела доказательств суд апелляционной инстанции установил, что ООО «Негоциант» зарегистрировано 03.09.2008, учредителем и руководителем этой организации в период с 03.09.2008 по 02.09.2009 являлся Клюквин А.С., с 02.09.2009 - Шеметов Д.А.

В соответствии с заявленными видами деятельности ООО «Негоциант» осуществляет консультирование по вопросам коммерческой деятельности, оптовую торговлю, рекламную деятельность и прочие услуги.

Расчетный счет организации открыт в открытом акционерном обществе (ОАО банк «Онего») 28.10.2008; с 30.06.2009 счет закрыт.

Среднесписочная численность по состоянию на 01.01.2009 составляла 1 человек.

В ходе опроса учредителя и руководителя контрагента Клюквина А.С. в ходе проверки, он отказался от дачи объяснений, сославшись на статью 51 Конституции Российской Федерации.

При повторном допросе этот свидетель пояснил, что фактически юридические услуги для общества не оказывались, так как ООО «Негоциант» реальной деятельности не осуществляло, в штате отсутствовали юристы, сторонние организации для выполнения услуг не привлекались (протокол от 11.09.2013), в подтверждение оказания услуг им подписывались чистые листы.

Клюквин А.С. с февраля 2009 года работает в Карельском РУИ, занимает должность инкассатора-охранника, в 2008 году работал охранником ОП «Охрана».

Согласно обвинительному заключению по уголовному делу № 012010120066, в период с 2003 по 2009 год создана преступная группа, которая до сентября 2009 года занималась незаконными банковскими операциями по обналичиванию и транзиту денежных средств. В схеме по незаконному обналичиванию денежных средств участвовали ООО «Негоциант», зарегистрированное на Клюквина А.С., ООО «РСП», зарегистрированное на Шевцова А.П. Указанное предприятия являлись подконтрольными Якушеву С.Б., Шевцову А.П.

Проведенный налоговым органом анализ движения денежных средств по операциям на расчетном счете ООО «Негоциант» свидетельствует о том, что денежные средства, поступившие на его расчетный счет, перечислялись на счета физических лиц в виде возврата займов, на оплату услуг банка, частично на оплату страховых взносов и налогов. Расходы на аренду офиса, коммунальных платежей, расходов на услуги связи, иные расходы, свидетельствующие о финансово-хозяйственной деятельности общества, отсутствуют.

В Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление Пленума ВАС РФ № 53) указано, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности

налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В рассматриваемом случае налоговым органом представлены в материалы дела доказательства, подтверждающие недостоверность документов, которые, по мнению общества, обосновывают осуществление спорных затрат по взаимоотношениям с ООО «Негоциант».

Согласно пункту 4 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Согласно абзацу 2 пункта 5 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 о необоснованной налоговой выгоде могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии таких обстоятельств, как отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.

С учетом того обстоятельства, что ООО «Негоциант» в связи с отсутствием квалифицированного персонала не имело объективной возможности для оказания юридических услуг, а также принимая во внимания показания свидетелей отрицающих факт осуществления ООО «Негоциант» реальной экономической деятельности, апелляционный суд посчитал правильным вывод налогового органа о неподтверждении обществом факта оказания услуг данным контрагентом.

Кроме того, в ходе проверки установлено, что договор с ООО «Негоциант» действовал с 27.11.2008 по 30.06.2009. Фактически в период с 01.04.2009 по 30.06.2009 услуги не оказывались (отсутствуют акты оказанных услуг, не выставлялись счета-фактуры).

При этом обществом во втором квартале 2009 года были заключены договоры купли-продажи 16 квартир, расположенных в многоквартирном доме ГП5. Оформление сделок по данным договорам осуществлено без участия ООО «Негоциант».

Пунктом 1 статьи 252 НК РФ установлено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, 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.

Пленум ВАС РФ в пункте 3 Постановления № 53 указал, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

При этом в пункте 7 названного Постановления указано, что если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Из названных норм Кодекса и Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации следует, что определение размера налоговых обязательств, при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды, должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Как правомерно указал апелляционный суд, при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных обществом документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежат определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

При этом в случае, когда налоговый орган установил не проявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований пункта 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам.

В свою очередь налоговый орган, не соглашаясь с размером расходов, учтенных налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль по рассматриваемым хозяйственным операциям, не лишен возможности опровергнуть представленный налогоплательщиком расчет, обосновав несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.

Указанный правовой подход определен в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012 № 2341/12.

Проверкой установлено, что в 2008 году юридические услуги налогоплательщику оказывались Юридическим центром «Союз» - филиал коммерческой организации коллегии адвокатов «Московский юридический центр» на основании договора возмездного оказания услуг от 28.01.2008.

Стоимость услуг в соответствии с пунктом 3.1. договора составляла 44 545 руб. 45 коп. в месяц.

Согласно счетам-фактурам, оформленным от имени ООО «Негоциант» № 1121, 1301, 2271, 3311, юридические услуги оказаны в период с января по март 2009 на сумму 3 389 936 руб. 39 коп.

С учетом правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012 № 2341/12,

исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам, суд апелляционной инстанции установил, что расходы общества по юридическим услугам за первый квартал 2009 года составляют 157 690 руб. 89 коп.

В связи с этим апелляционный суд посчитал правомерным принятие обществом в состав расходов 2009 года затрат по юридическим услугам в указанной сумме 157 690 руб. 89 коп.

Налоговым органом выводы суда апелляционной инстанции по данному эпизоду не оспорены.

Применительно к установленным апелляционным судом фактическим обстоятельствам, в силу которых взаимоотношения общества с ООО «Негоциант» не могут быть признаны подтвержденными, суд апелляционной инстанции правомерно установил, что оснований для признания недействительным решения инспекции в части доначисления налога на прибыль, соответствующих пеней и санкций в связи с отказом в принятии в состав расходов суммы 3 232 272 руб. 39 коп. не имеется.

Поскольку принятый по делу судебный акт апелляционного суда основан на имеющихся в материалах дела доказательствах и правильном применении норм материального права, суд кассационной инстанции не усматривает оснований для удовлетворения кассационной жалобы общества и по данному эпизоду.

Как установлено апелляционным судом, в ходе проверки налоговым органом выявлено занижение обществом налоговой базы по налогу на прибыль в результате занижения дохода от продажи недвижимого имущества (квартиры № 88, 94, 100, 106, 112 в жилом доме по ул. Пограничной, 52, однокомнатные, квартиры № 25, 37, 43, 49, 26, 32, 38, 44, 50 в жилом доме по ул. Пограничной, 54 однокомнатные, № 20, 41, 47, 121 - двухкомнатные, № 60, 63, 125 - трехкомнатные) физическим лицам Аказарян Ольге Николаевне, Аказарян Марии Славиковне, Аказарян Славику Мкртичевичу.

По мнению инспекции, занижение налогооблагаемых доходов произошло в результате реализации построенных квартир указанным взаимозависимым с обществом лицам по ценам, отличающимся от рыночных цен более чем на 20%. На основании подпункта 1 пункта 2 статьи 40 НК РФ налоговым органом при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов проверен вопрос правильности применения цен по сделкам.

Судебные инстанции, удовлетворяя требования налогоплательщика по данному эпизоду, указали, что налоговым органом не представлено доказательств реализации квартир по ценам ниже рыночных более чем на 20%, а проведенные налоговым органом и при рассмотрении дела экспертизы не могут быть приняты судом в качестве допустимых и относимых доказательств.

Из материалов дела следует, что налоговым органом в ходе проверки использованы отчеты ГУП РК РГЦ «Недвижимость» об оценке рыночной стоимости квартир № 1548, 1549 и 532, определившего рыночную стоимость объектов в сумме 37 447 000 руб.

Общая договорная стоимость реализованных квартир составила 24 844 520 руб.

Инспекцией произведен расчет соответствия цен по реализации недвижимости по договорам купли-продажи рыночным ценам, в результате которого установлено отклонение стоимости за 1 кв. м более чем на 20%.

С учетом данных обстоятельств налоговым органом сделан вывод о занижении обществом налогооблагаемого дохода от реализации квартир и неуплате налога на прибыль организаций.

Согласно пункту 1 статьи 248 Кодекса к доходам относятся, в частности, доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, определяемые в порядке, установленном статьей 249 Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 249 Кодекса в целях главы 25 Кодекса «Налог на прибыль организаций» доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Пунктом 1 статьи 39 Кодекса реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Статьей 40 НК РФ установлены принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения.

На основании пункта 1 указанной статьи Кодекса для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Налоговым органам предоставлено право контролировать правильность применения цен по сделкам в случаях, перечисленных в пункте 2 статьи 40 Кодекса, в том числе между взаимозависимыми лицами.

В пункте 1 статьи 20 Кодекса перечислены случаи, когда лица считаются взаимозависимыми. Пунктом 2 данной статьи закреплено право признания арбитражным судом лиц взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 этой статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

В случаях, предусмотренных пунктом 2 статьи 40 Кодекса, когда цены товаров, работ, услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы, услуги (пункт 3 статьи 40 Кодекса).

Рыночная цена определяется с учетом пунктов 4 - 11 статьи 40 Кодекса. При этом учитываются обычные при заключении сделок между невзаимозависимыми лицами надбавки к цене и скидки.

В соответствии с пунктом 4 статьи 40 Кодекса рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Исходя из смысла положений пункта 1 статьи 40 Кодекса бремя доказывания несоответствия цены реализации уровню рыночных цен возлагается на налоговые органы.

При рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в пунктах 4 - 11 статьи 40 Кодекса (пункт 12 статьи 40 Кодекса).

Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.

Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки.

Рыночная цена может быть определена по заключению специалиста - оценщика, эксперта.

В соответствии со статьей 12 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» отчет независимого оценщика, составленный по основаниям и в порядке, предусмотренным названным Законом, признается документом, содержащим сведения доказательственного значения, а итоговая величина рыночной стоимости или иной стоимости объекта оценки, указанная в таком отчете, - достоверной и рекомендуемой для целей совершения сделки с объектом оценки, если законодательством Российской Федерации не определено или в судебном порядке не установлено иное (информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2005 № 92 «О рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании оценки имущества, произведенной независимым оценщиком»).

В рассматриваемом случае суды первой и апелляционной инстанций, исследовав материалы дела, пришли к выводу о том, что привлеченным инспекцией оценщиком в нарушение статьи 40 НК РФ фактически определена не рыночная цена на идентичные и однородные товары (однокомнатные, двухкомнатные, трехкомнатные квартиры на сопоставимых условиях), а средняя рыночная цена однокомнатных, двухкомнатных, трехкомнатных квартир. Отчет содержит ссылки на конкретные сделки, из которых установлено, что принятый оценщиком аналог не является идентичным товаром (за аналог, в том числе, приняты квартиры в панельных домах, с полной или частичной отделкой и т.д., при этом налогоплательщиком реализованы квартиры в кирпичных домах без отделки). Также из отчетов невозможно установить, что условия заключения договоров купли-продажи квартир сопоставимы с условиями, в которых заключены сделки между обществом с физическими лицами и которые приведены в оспариваемом решении.

В этой связи судебные инстанции правомерно указали на то, что среднерыночные цены, предоставленные налоговому органу ГУП РК РГЦ «Недвижимость» не могут быть признаны рыночными по конкретным идентичным квартирам, реализуемым Обществом, что однозначно исключает их использование в данных целях.

Поскольку рыночная цена реализованных обществом квартир была определена налоговым органом с нарушением положений статьи 40 НК РФ, она не может быть применена для целей налогообложения налогом на прибыль и являться основанием для доначисления налогоплательщику сумм налога и соответствующих им пени и штрафы.

Судебные инстанции пришли к правильному выводу о том, что наличие в отчете противоречивых выводов, а также несоответствие отчета об оценке требованиям действующего налогового законодательства делают невозможным

его использование в целях определения рыночной стоимости спорных жилых помещений.

В ходе рассмотрения дела в суде первой инстанции по делу назначена судебная экспертиза рыночной стоимости квартир, проведение которой поручено сотруднику общества с ограниченной ответственностью «Карельская оценочная компания» (далее – ООО «Карельская оценочная компания») Киму А.Р.

Между тем, экспертное заключение от 25.02.2013, выполненное Кимом А.Р., являющимся сотрудником ООО «Карельская оценочная компания», правомерно не принято судебными инстанциями в качестве допустимого доказательства по делу, поскольку при проведении судебной экспертизы были допущены процессуальные нарушения, выразившиеся в привлечении к ее проведению второго эксперта Архипова А.И., в то время как экспертиза судом поручалась только эксперту Киму А.Р.

Поскольку комиссионная экспертиза по делу не назначалась, об уголовной ответственности Архипов А.И. судом не предупреждался, суды признали представленное заключение от 25.02.2013 противоречащим положениям Федерального закона от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации».

Так как рыночная цена реализованных обществом квартир была определена налоговым органом с нарушением положений статьи 40 НК РФ, а также в связи с невозможностью использования экспертного заключения ООО «Карельская оценочная компания», суд первой инстанции назначил повторную экспертизу, которая поручена сотрудникам Государственного унитарного предприятия Республики Карелия «Фонд государственного имущества Республики Карелия» (далее – ГУП РК «Фонд государственного имущества Республики Карелия») Максимовой А.В. и Прокиной Д.В.

Результаты этой судебной экспертизы отражены в отчетах об оценке № 85/13, 104/13, 105/13 и 106/13.

Согласно этим отчетам рыночная стоимость реализованных обществом квартир составила 35 804 000 руб.

Однако судебные инстанции установили наличие в отчетах противоречивых выводов, а также их несоответствие требованиям действующего законодательства.

Так из отчета оценщика № 85/13 следует, что рыночная стоимость прав требования на квартиры в строящемся доме по ул. Пограничная, 52 (оценка проведена по состоянию на дату заключения предварительного договора) составляет:

№ 88-1 207 000 руб.;

№ 94-1 335 585 руб.;

№ 100-1 365 863 руб.;

№ 106-1 335 585 руб.;

№ 112-1 225 449 руб.

Как усматривается из отчета, при определении рыночной цены квартир использовался сравнительный подход, при этом за рыночную цену экспертами принята цена предложения на объекты-аналоги по данным источников информации - газеты «Все», газеты «Мир Карелии» и данных интернет-сайтов указанных средств массовой информации.

Вместе с тем, как правильно указали суды, положения пункта 9 статьи 40 НК РФ предписывают при определении рыночных цен товара учитывать информацию о заключенных на момент реализации этого товара сделках с идентичными (однородными) товарами в сопоставимых условиях.

Судами признано, что для сравнения экспертами использованы цены предложения на квартиры, а не цены заключенных сделок, при этом данные о фактической цене реализации объектов недвижимости в отчете оценщика № 85/13 отсутствуют. Следовательно, такая оценка не отражает рыночной стоимости идентичного, однородного объекта.

Такой подход означает нарушение принципа сопоставимости условий сделок, установленный в пункте 9 статьи 40 НК РФ.

Кроме того, отчет оценщика не содержит сведений об исследовании характеристик и осмотре объектов-аналогов, что позволило судам усомниться в соблюдении принципа аналогичности, предписанного тем же пунктом статьи 40 НК РФ.

Из отчета оценщика №104/13 следует, что рыночная стоимость прав требования на квартиры в строящемся доме по ул. Пограничная, 54 (оценка проведена по состоянию на дату заключения предварительного договора) составляет:

- № 26 - 1 263 000 руб.;
- № 32 - 1 346 000 руб.;
- № 38 - 1 346 000 руб.;
- № 44 - 1 356 000 руб.;
- № 50 - 1 231 000 руб.;
- № 25 - 1 735 000 руб.;
- № 37 - 1 891 000 руб.;
- № 43 - 1 871 000 руб.;
- № 49 - 1 729 000 руб.

Таким образом, для сравнения в нарушение пункта 9 статьи 40 НК РФ экспертами использованы цены предложения на квартиры, а не цены заключенных сделок, при этом данные о фактической цене реализации объектов недвижимости в отчете оценщика № 104/13 отсутствуют.

Данное обстоятельство позволило судам сделать обоснованный вывод о том, что приведенный отчет не отражает рыночной стоимости идентичного, однородного объекта.

Также судами установлено, что отчет оценщика не содержит сведений об исследовании характеристик и осмотре объектов-аналогов, что не соответствует принципу аналогичности, предписанному тем же пунктом статьи 40 Кодекса.

При определении рыночной стоимости 9 квартир, расположенных в кирпичном доме под чистовую отделку, оценщиком в качестве аналога определены 4 квартиры, в том числе две из которых находятся в строящихся панельных домах с полной отделкой, одна - в кирпичном доме без отделки, одна - в кирпичном доме с полной отделкой.

Судебные инстанции правомерно посчитали, что такой подход означает нарушение принципа сопоставимости условий сделок, идентичности (аналогичности) товара, установленного в пункте 9 статьи 40 НК РФ.

Применение экспертами поправочных коэффициентов не устраняет этот недочет и не означает, что рыночная цена определена ими с учетом цен заключенных сделок.

Исследования цены предложения на квартиры, а не цены заключенных сделок, свидетельствует о том, что такая оценка не отражает рыночной стоимости однородного объекта.

Судами также учтено, что в отчете анализ величины оцениваемого объекта оценки произведен на основании 4 аналогов объектов оценки, из которых путем выборки сравнению подвергнуто 3 объекта.

Кроме того, судами установлено и налоговым органом не опровергается, что однокомнатные квартиры № 26, 32, 38, 44, 50 в отличие от иных однокомнатных квартир в спорном доме, имеют согласно техническому плану лишь одно окно. Указанная техническая особенность квартир, влияющих на их стоимость, не была учтена экспертами ни при выборе аналогов, ни при применении корректирующих коэффициентов.

Также апелляционный суд обратил внимание на то обстоятельство, что при оценке не учитывалась влияющая на формирование цены категория продавца: застройщик, участник долевого строительства (по договору уступки права требования) и т.п. Принятая же экспертами корректировка на риэлтора в размере 2% не может быть принята в качестве объективного показателя изменения цены в зависимости от категории продавца.

Из отчета эксперта № 105/13 видно, что рыночная стоимость прав требования на двухкомнатные квартиры в строящемся доме по ул. Пограничная, 54 (оценка проведена по состоянию на дату заключения предварительного договора) составляет:

- № 20 - 1 929 000 руб.;
- № 41 - 2 250 000 руб.;
- № 47 – 2 085 000 руб.;
- № 121 - 2 164 000 руб.;
- № 125 - 1 954 000 руб..

Однако, как установлено судами, в нарушение пункта 9 статьи 40 НК РФ по данным объектам экспертами для сравнения также использованы цены предложения на квартиры, а не цены заключенных сделок, при этом данные о фактической цене реализации объектов недвижимости в этом отчете отсутствуют. Следовательно, такая оценка не может отражать рыночной стоимости идентичного, однородного объекта.

Анализ величины оцениваемых объектов оценки произведен экспертами на основании 3 аналогов объектов оценки, расположенных в панельных домах, реализация которых осуществляется с полной отделкой.

Исходя из того, что предметом оценки являются двухкомнатные квартиры в кирпичном доме под чистовую отделку, суды сделали правомерный вывод о том, что приведенный отчет не соответствует принципу идентичности и аналогичности, предписанного пунктом 9 статьи 40 НК РФ.

Из отчета оценщика № 10/13 судами установлено, что рыночная стоимость прав требования на трехкомнатные квартиры в строящемся доме по ул. Пограничная, 54 (оценка проведена по состоянию на дату заключения предварительного договора) составляет:

- № 60 - 2 689 000 руб.;
- № 63 - 2 495 000 руб.

Поскольку в этом случае экспертами для сравнения вновь использованы цены предложения на квартиры, а не цены заключенных сделок, при отсутствии в отчете данных о фактической цене реализации объектов недвижимости, то такая оценка, по обоснованному выводу судов, не может отражать рыночную стоимость идентичных, однородных объектов.

Кроме того, анализ стоимости оцениваемых объектов произведен экспертами на основании 3 аналогов объектов оценки, расположенных в панельных домах, реализация которых осуществляется с полной и частичной отделкой.

Между тем, как правильно указали суды, предметом оценки являлась рыночная стоимость трехкомнатных квартир в кирпичном доме под чистовую отделку, а следовательно, отчет об оценке не соответствует принципу идентичности и аналогичности, обусловленному статьей 40 НК РФ.

Также судами установлено, что применительно ко всем приведенным отчетам при определении рыночной цены объектов экспертами использованы публикации в средствах массовой информации, которые в силу пункта 11 статьи 40 НК РФ не могут быть признаны официальными источниками информации.

В силу части 3 статьи 71 АПК РФ доказательство признается арбитражным судом достоверным, если в результате его проверки и исследования выясняется, что содержащиеся в нем сведения соответствуют действительности. Сведения, которые носят противоречивый характер, не отвечают критериям достоверности и не могут быть положены в основу выводов суда.

Исследовав материалы дела и доводы представителей сторон, суды обеих инстанций пришли к правильному выводу о том, что при проведении экспертизы ГУП РК «Фонд госимущества РК» № 85/13, 104/13, 105/13, 106/13 допущены существенные нарушения, приведшие к недостоверности итогового результата о рыночной стоимости объектов оценки.

При таких обстоятельствах судами правомерно не приняты в качестве доказательства рыночной стоимости реализованных обществом квартир представленные по результатам судебной экспертизы отчеты об оценке № 85/13, 104/13, 105/13 и 106/13.

Как указывается в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 № 442-О, рыночная цена товаров определяется не произвольно, а в соответствии с требованиями пунктов 4 - 11 статьи 40 НК РФ.

Таким образом, Налоговым кодексом Российской Федерации установлена определенная последовательность действий налогового органа для определения рыночной цены при доначислении налога.

Избранный законодателем вариант детального урегулирования соответствующих отношений, как указано в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2003 № 12-П, объясняется обязанностью налоговых органов следовать предписаниям закона.

В пункте 3 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.06.1999 № 41/9 разъяснено, что в статье 40 НК РФ закреплены принципы определения цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения. Данной статьей установлена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен и предусмотрены основания и порядок опровержения налоговым органом этой презумпции.

В рассматриваемом случае судами установлено и материалами дела подтверждается, что в решении инспекции, отчетах об оценке отсутствует достоверная информация о сделках по идентичным товарам (объектам недвижимости) в сопоставимых условиях.

Поскольку налоговым органом допущены нарушения при определении рыночной цены спорных квартир вследствие несопоставимости экономических показателей по заключенным сделкам и данным оценки, а проведенные в рамках рассмотрения дела судебные экспертизы не позволили устранить выявленные противоречия, суды пришли к правильному выводу о том, что налоговый орган относимыми и допустимыми доказательствами не обосновал свой вывод о занижении обществом дохода от реализации этих объектов.

Поскольку занижение обществом налогооблагаемой базы по налогу на прибыль по данному эпизоду не доказано, суды правомерно признали оспариваемое решение инспекции в указанной части недействительным.

Доводы, содержащиеся в кассационных жалобах общества и инспекции, выводов апелляционного суда не опровергают, а по существу сводятся к переоценке отдельных доказательств и установленных судом обстоятельств вне

их связи и совокупности с иными материалами дела, что находится в противоречии с правилами оценки судом доказательств, которые предусмотрены статьей 71 АПК РФ.

Поскольку дело рассмотрено апелляционным судом полно и всесторонне, нормы материального и процессуального права не нарушены, суд кассационной инстанции не усматривает оснований для отмены или изменения принятого по делу судебного акта и удовлетворения жалоб общества и инспекции.

В соответствии с подпунктом 12 пункта 1 статьи 333.21 НК РФ при подаче кассационной жалобы на решения и (или) постановления арбитражного суда государственная пошлина уплачивается в размере 50 процентов размера государственной пошлины, подлежащей уплате при подаче искового заявления неимущественного характера, и составляет 1 000 руб. для юридических лиц.

Общество при подаче кассационной жалобы уплатило государственную пошлину за рассмотрение кассационной жалобы в размере 2 000 руб. Следовательно, подателю жалобы надлежит возратить из бюджета 1 000 руб. излишне уплаченной государственной пошлины.

Также подлежит возврату обществу государственная пошлина в размере 2 000 руб., уплаченная платежным поручением от 25.10.2013 № 1658 за принятие обеспечительных мер по настоящему делу в виде приостановления исполнения обжалуемых судебных актов, поскольку определением от 26.11.2013 Федеральным арбитражным судом Северо-Западного округа в удовлетворении названного ходатайства отказано.

Руководствуясь статьей 286, пунктом 1 части 1 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа,

п о с т а н о в и л:

постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.10.2013 по делу № А26-6444/2012 оставить без изменения, а кассационные жалобы общества с ограниченной ответственностью «Строительное предприятие «Спасение» и Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петрозаводску - без удовлетворения.

Возратить обществу с ограниченной ответственностью «Строительное предприятие «Спасение» (место нахождения: Республика Карелия, г. Петрозаводск, ул. Варламова, д. 64, ОГРН 1021000512972) из федерального бюджета 1 000 руб. государственной пошлины, излишне уплаченной при подаче кассационной жалобы по платежному поручению от 25.10.2013 № 1664 и 2 000 руб. государственной пошлины, уплаченной по платежному поручению от 25.10.2013 № 1658.

Председательствующий

Л.И. Корабухина

Судьи

Н.А. Морозова

М.В. Пастухова