



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № 307-ЭС14-162

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

24 ноября 2014 г.

Резолютивная часть определения объявлена 20 ноября 2014
Полный текст определения изготовлен 24 ноября 2014

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда
Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,
судей Поповой Г.Г., Першутова А.Г.,

рассмотрела в судебном заседании дело № А26-5213/2013 по заявлению индивидуального предпринимателя Белуги Леонида Леонтьевича (г. Петрозаводск) к Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петрозаводску о признании недействительным решения от 27.06.2013 № 4.4-180 в части,

по кассационной жалобе Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петрозаводску

на решение Арбитражного суда Республики Карелия от 23.09.2013 по делу № А26-5213/2013, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2013 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.04.2014 по тому же делу.

В судебном заседании приняли участие представители:

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петрозаводску –
Корякин С.А., Куроедов Д.М., Юрьева С.В.;

от индивидуального предпринимателя Белуги Леонида Леонтьевича – Бекаревич А.В., Виноградова Г.Д., Корехина А.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Поповой Г.Г., Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

УСТАНОВИЛА:

индивидуальный предприниматель Белуга Леонид Леонтьевич (далее – предприниматель, Белуга Л.Л.) обратился в Арбитражный суд Республики Карелия с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петрозаводску (далее – инспекция, налоговый орган) от 27.06.2013 № 4.4-180 в части предложения перечислить в бюджет сумму удержанного в качестве налогового агента, но не перечисленного налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в размере 6 631 016 рублей 95 копеек, доначисления 133 200 рублей НДС, начисления соответствующих сумм пеней, привлечения к налоговой ответственности по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в виде штрафа в сумме 1 242 000 рублей за неправомерное неперечисление в установленный НК РФ срок сумм НДС, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом и по пункту 1 статьи 122 НК РФ в виде штрафа в сумме 1423 рубля 14 копеек за неуплату (неполную уплату) сумм налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Решением Арбитражного суда Республики Карелия от 23.09.2013 требования удовлетворены частично. Решение налогового органа признано недействительным в части доначисления за III квартал 2011 года 6 631 016 рублей 95 копеек НДС, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, начисления соответствующих сумм пеней и 1 200 000 рублей штрафа по статье 123 НК РФ, в части непредоставления вычета по НДС за III квартал 2011 года в сумме 3 203 389 рублей 83 копеек. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2013 решение суда первой инстанции от 23.09.2013 оставлено без изменения.

Постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.04.2014 принятые судебные акты оставлены без изменения.

Налоговый орган обратился в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации с заявлением о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов в части удовлетворения заявленных требований по сделке купли-продажи объекта приватизации, в котором просит судебные акты в указанной части отменить, в удовлетворении заявленных предпринимателем требований отказать.

В соответствии с частью 4 статьи 2 Федерального закона от 28.06.2014

№ 186-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» заявления лиц, участвующих в деле, о пересмотре вступивших в законную силу судебных актов арбитражных судов в порядке надзора, которые поступили в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации и в отношении которых на день вступления в силу настоящего Федерального закона не вынесено определение о передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра обжалуемого судебного акта в порядке надзора, после дня вступления в силу настоящего Федерального закона передаются в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации для рассмотрения в соответствии со статьей 273 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации по правилам, установленным статьями 291.1–291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ).

Учитывая, что по заявлению налогового органа на день вступления в силу упомянутого закона не было вынесено определения о передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, на основании части 4 статьи 2 названного закона заявление подлежит рассмотрению по правилам, установленным статьями 291.1–291.15 АПК РФ.

В кассационной жалобе и в судебном заседании налоговый орган изложил доводы о том, что предприниматель фактически удержал, но не перечислил в бюджет налог в сумме 43 470 000 рублей, подлежащий исчислению исходя из налоговой базы в размере 284 970 000 рублей, определяемой по правилам абзаца 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ, как сумма дохода от реализации составляющего муниципальную казну имущества с учетом налога. По мнению инспекции, поскольку в отчете оценщика, договоре купли-продажи и платежных документах цена здания гостиницы указана без учета НДС, облагаемая база подлежит определению путем прибавления суммы налога к цене сделки $284\,970\,000 = (241\,500\,000 + 241\,500\,000 \times 18\%)$.

Предприниматель доводы заявителя не признал, пояснил, что НДС в сумме 36 838 983 рубля входит в состав указанной в договоре цены имущества в размере 241 500 000 рублей, которая и является налогооблагаемой базой, поэтому просил обжалуемые акты оставить без изменения, жалобу – без удовлетворения. В подтверждение своей позиции сослался на правовую позицию Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, сформулированную им в постановлении от 08.04.2014 №17383/13.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291.11 АПК РФ).

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, заслушав объяснения представителей сторон, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации считает, что судебные акты подлежат отмене в обжалуемой части с принятием нового судебного акта по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, на основании Федерального закона от 21.12.2001 №178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества», постановления Правительства Российской Федерации от 12.08.2002 № 585 «Об утверждении Положения об организации продажи государственного или муниципального имущества на аукционе и положения об организации продажи находящихся в государственной или муниципальной собственности акций открытых акционерных обществ на специализированном аукционе», решения Петрозаводского городского Совета от 17.11.2010 № 26/46-915 «Об утверждении Программы (прогнозного плана) приватизации муниципального имущества Петрозаводского городского округа на 2011 год», постановления администрации Петрозаводского городского округа от 29.06.2011 № 2443 «О проведении торгов посредством публичного предложения», 17.08.2011 Управление муниципальным имуществом комитета управления муниципальным имуществом и землепользования администрации Петрозаводского городского округа провело аукцион по продаже помещений здания гостиницы «Северная», составляющей казну Петрозаводского городского округа. Право муниципальной собственности на здание зарегистрировано в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее – ЕГРП).

Из отчета ГУП РК РГЦ «Недвижимость» № 367 следует, что рыночная стоимость данного объекта с учетом НДС составила 244 801 000 рублей, без учета НДС – 207 457 780 рублей.

Победителем аукциона признан Белуга Л.Л., начальная цена объекта на аукционе была определена в размере 210 000 000 рублей, продажная цена объекта составила 241 500 000 рублей (протокол об итогах аукциона от 17.08.2011 № 2).

По результатам аукциона между администрацией Петрозаводского городского округа (продавец) и победителем (покупатель) 24.08.2011 заключен договор № 39 купли-продажи объекта приватизации, по условиям пункта 2.1 которого продавец обязуется передать в собственность, а покупатель принять и оплатить нежилые помещения 1, 4 и 10, общей площадью 8422, 2 кв. метра в здании по адресу: г. Петрозаводск, пр. Ленина, д.21.

Цена объекта определена на аукционе и составляет 241 500 000 рублей без учета НДС (пункт 3.1 договора).

По условиям пункта 3.2 в счет оплаты цены договора засчитывается внесенный покупателем задаток в размере 21 000 000 рублей без НДС по платежному поручению от 02.08.2011 № 26.

Оставшаяся сумма в размере 220 500 000 рублей оплачена покупателем 23.09.2011 платежным поручением № 847, где также указано, что данная сумма без учета НДС.

Акт приема-передачи объекта подписан сторонами 23.09.2011, переход права собственности на объект зарегистрирован в ЕГРП 28.09.2011.

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка предпринимателя по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов за период с 01.01.2011 по 31.12.2011.

По результатам проверки составлен акт от 31.05.2013 № 4.4-158 и вынесено решение от 27.06.2013 № 4.4-180 о привлечении предпринимателя к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое было обжаловано налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Карелия от 24.07.2013 № 13-11/06466 решение инспекции от 27.06.2013 оставлено без изменения, а жалоба предпринимателя – без удовлетворения.

В ходе проверки установлено, что Белуга Л.Л. зарегистрирован в качестве предпринимателя без образования юридического лица 26.05.1999, о чем внесена соответствующая запись в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей.

Установив, что предприниматель, являясь покупателем недвижимого имущества, находившегося в казне публично-правового образования, несет обязанности налогового агента, удержал, однако не перечислил в бюджет НДС за 3 квартал 2011 года, налоговый орган оспариваемым решением предложил предпринимателю перечислить в бюджет НДС в сумме 43 470 000 рублей, исчисленный по расчетной налоговой ставке 18/118, установленной пунктом 4 статьи 164 НК РФ. Налоговая база для исчисления НДС составила 284 970 000 рублей (241 500 000 + 241 500 000 x 18%), сумма подлежащего перечислению НДС составила 43 470 000 рублей (284 970 000 x 18/118). Кроме того, к уплате начислены пени и предприниматель привлечен к налоговой ответственности в виде штрафа по статье 123 НК РФ.

Оспорив решение в части данного эпизода, Белуга Л.Л. указал, что налоговый орган неверно исчислил сумму НДС, поскольку в силу пункта 3 статьи 161 НК РФ при определении налоговой базы покупатель, как налоговый агент, должен исходить из того, что подлежащий выплате продавцу доход уже включает в себя НДС, поэтому размер налога составит 36 838 983 рубля 05 копеек, соответственно уменьшается размер пеней и штрафа по статье 123 НК РФ.

Удовлетворяя требования предпринимателя в данной части, суды трех инстанций исходили из того, что предприниматель по данной сделке является налоговым агентом, между тем, инспекция неверно определила налогооблагаемую базу, увеличив стоимость объекта на сумму НДС, поскольку в силу абзаца 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ, с учетом правовой позиции, сформулированной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.09.2012 № 3139/12, подлежащая уплате сумма налога определяется расчетным методом исходя из налоговой базы в размере 241 500 000 рублей, поскольку цена сделки включает НДС, с применением налоговой ставки 18/118 в соответствии с пунктом 4 статьи 164 НК РФ.

Между тем, суды не учли следующее.

Абзацем вторым пункта 3 статьи 161 НК РФ предусмотрено, что при реализации (передаче) на территории Российской Федерации муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, налоговая база НДС определяется как сумма дохода от реализации (передачи) имущества с учетом данного налога. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации (передаче) указанного имущества. В таком случае налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) упомянутого имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Названные лица обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Из пункта 4 статьи 164 НК РФ следует, что при определении налога расчетным методом налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной пунктом 3 данной статьи (18 процентов), к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

В постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.09.2012 № 3139/12 сформулирована правовая позиция для случаев, когда определение рыночной стоимости имущества производится для совершения сделки по отчуждению этого имущества и операции по его реализации облагаются НДС.

Сославшись на статьи 3, 12 Федерального закона от 29.07.1998 №135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации сделал вывод о том, что если цена муниципального имущества определена на основании отчета оценщика, из которого невозможно установить, с учетом НДС или без его учета была рассчитана рыночная стоимость имущества, то в этом случае предполагается, что цена включает в себя НДС и именно из данной налоговой базы и должна быть удержана покупателем подлежащая перечислению в бюджет сумма налога. Указание на то, что рыночная стоимость объекта для цели совершения сделки была определена без учета НДС, должно следовать из отчета оценщика.

Между тем, из отчета оценщика ГУП РК РГЦ «Недвижимость» № 367, а также информационного сообщения в СМИ о продаже 17.08.2011 объекта недвижимости посредством публичного предложения, протокола об итогах аукциона от 17.08.2011 № 2 следует, что цена объекта определена независимым оценщиком и сформирована на аукционе без учета НДС.

Рыночная стоимость объекта без налога была включена сторонами в договор купли-продажи от 24.08.2011 № 39, где в пункте 3.1 прямо указано, что цена объекта определена на аукционе и составляет 241 500 000 рублей без учета НДС. Договор подписан предпринимателем без протокола разногласий относительно рыночной стоимости приобретаемого имущества. Покупателем произведена оплата цены договора платежными поручениями от 02.08.2011 № 26, от 07.09.2011 № 847, в которых указана сумма также без учета НДС.

При этом гражданское законодательство не предусматривает возможность уменьшения на сумму НДС ранее согласованной сторонами договорной цены имущества, определенной независимым оценщиком, в которую сумма налога не включалась.

Правовая позиция, изложенная в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.09.2012 № 3139/12, согласуется с разъяснениями, содержащимися в пункте 17 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 №33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость». В данном пункте разъяснено применение положений пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ для случаев уплаты НДС продавцами как налогоплательщиками и указано, что предъявляемая покупателю сумма налога при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены и определяется расчетным методом в случае, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора или прочих условий договора.

Таким образом, применительно к обстоятельствам данного дела суды необоснованно посчитали, что цена сделки, а также подлежащий выплате продавцу доход в сумме 241 500 000 рублей уже включает в себя НДС.

При этом суды, сделав вывод о включении НДС в стоимость объекта, тем самым уменьшили цену сделки купли-продажи недвижимости на указанную сумму НДС и неправильно применили пункт 3 статьи 161 НК РФ.

Налоговый орган правомерно применил абзац 2 пункта 3 статьи 161, пункт 4 статьи 164 НК РФ и определил налоговую базу для исчисления НДС в размере 284 970 000 рублей, а сумму подлежащего перечислению НДС исчислил в сумме 43 470 000 рублей ($284\,970\,000 \times 18/118$).

Ссылка предпринимателя на постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.04.2014 №17383/13 не может быть принята во внимание применительно к обстоятельствам данного дела, поскольку сформулирована в отношении сделок купли-продажи составляющего казну имущества, совершенных с физическими лицами, не имеющими статуса предпринимателя, не являющимися ни налоговыми агентами, ни плательщиками НДС.

При таких обстоятельствах, обжалуемые судебные акты в обжалуемой части подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11, пункта 5 части 1 статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации с принятием в данной части нового решения.

Руководствуясь статьями 167, 176, 201, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

ОПРЕДЕЛИЛА:

решение Арбитражного суда Республики Карелия от 23.09.2013 по делу №А26-5213/2013, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2013 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.04.2014 по тому же делу в части признания недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петрозаводску от 27.06.2013 года №4.4-180 в отношении предложения перечислить сумму удержанного в качестве налогового агента, но не перечисленного в бюджет налога на добавленную стоимость за 3 квартал 2011 года в сумме 6 631 016 рублей 95 копеек, соответствующих пеней, привлечения к ответственности, предусмотренной статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде штрафа размере 1 200 000 рублей отменить. В удовлетворении требований индивидуального предпринимателя Белуги Леонида Леонтьевича в данной части отказать.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Настоящее определение вступает в законную силу со дня его вынесения и может быть обжаловано в порядке надзора в Верховный Суд Российской Федерации в трехмесячный срок.

Председательствующий судья

Т.В.Завьялова

Судья

А.Г.Першутов

Судья

Г.Г.Попова