

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 310-КГ16-17804

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

дело № А09-10032/2015

г. Москва

23.05.2017

резольютивная часть определения объявлена 17.05.2017

полный текст определения изготовлен 23.05.2017

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

председательствующего судьи Першутова А.Г.,  
судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Брянской области на решение Арбитражного суда Брянской области от 22.01.2016 по делу № А09-10032/2015, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.05.2016 и постановление Арбитражного суда Центрального округа от 07.09.2016 по тому же делу

по заявлению индивидуального предпринимателя Шкуратова Олега Павловича к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Брянской области о признании частично недействительным решения от 29.05.2015 № 43,

при участии третьих лиц, не заявляющих самостоятельные требования – Администрации г. Клинцы и Комитета по управлению имуществом г. Клинцы.

В заседании приняли участие представители:

индивидуального предпринимателя Шкуратова Олега Павловича – Курочкин К.В.;

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Брянской области – Денисаев М.А., Тарасикова Н.Г., Терешок М.П.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г., выслушав представителей индивидуального предпринимателя Шкуратова Олега Павловича и Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Брянской области, изучив материалы дела, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

индивидуальный предприниматель Шкуратов Олег Павлович (далее – предприниматель) обратился в Арбитражный суд Брянской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Брянской области (далее – инспекция) о признании недействительным решения от 29.05.2015 № 43 в части доначисления 658 060 рублей единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) за 2013 год, соответствующих сумм пеней и штрафа, в части предложения удержать и перечислить в федеральный бюджет 2 830 755 рублей неудержанного налога на добавленную стоимость (далее – НДС), а также соответствующих сумм пеней и штрафа по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельные требования, привлечены Администрация г. Клинцы и Комитет по управлению имуществом г. Клинцы.

Решением Арбитражного суда Брянской области от 22.01.2016, оставленным без изменения постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.05.2016, признано недействительным оспариваемое решение инспекции в части доначисления 172 060 рублей единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН за 2013 год, соответствующих сумм пеней и штрафа, в части предложения удержать и перечислить в федеральный бюджет 2 830 755 рублей неудержанного НДС и соответствующих сумм пеней, в удовлетворении остальной части требований предпринимателю отказано.

Арбитражный суд Центрального округа постановлением от 07.09.2016 оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

Инспекция обратилась в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на указанные судебные акты, в которой просит их отменить в части признания недействительным оспариваемого решения инспекции по эпизоду, связанному с предложением уплатить сумму неудержанного НДС и соответствующих сумм пеней и принять новый судебный акт об отказе предпринимателю в удовлетворении требований в указанной части.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г. от 23.03.2017 кассационная жалоба инспекции вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе, письменных объяснениях и отзыве на нее, выслушав объяснения представителей предпринимателя и инспекции, в отсутствие представителей третьих лиц, извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания, судебная коллегия установила следующее.

В ходе выездной налоговой проверки за период с 01.01.2011 по 31.12.2013 установив, что на основании договоров купли-продажи от 27.06.2011 № 67, от 12.10.2012 № 30, от 19.10.2012 № 32, от 24.12.2012 № 40, заключенных с Комитетом по управлению имуществом г. Клинцы (далее – Комитет) предприниматель приобрел в собственность муниципальное недвижимое имущество, инспекция пришла к выводу о наличии у предпринимателя, как у налогового агента, обязанности исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС при перечислении Комитету стоимости приобретенного муниципального имущества на основании абзаца 2 пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс). Поскольку предприниматель указанную обязанность не исполнил и не сообщил в соответствии с подпунктом 2 пункта 3 статьи 24 Кодекса в инспекцию о невозможности исполнения этой обязанности инспекция по указанному эпизоду решением от 29.05.2015 № 43 привлекла предпринимателя к ответственности по пункту 1 статьи 123 Кодекса и предложила предпринимателю уплатить в федеральный бюджет 2 830 755 рублей неудержанного НДС и соответствующие суммы пеней.

Не согласившись с решением инспекции, в том числе в указанной части, предприниматель оспорил его в Арбитражный суд Брянской области.

Рассматривая настоящий спор по названному эпизоду, суды согласились с выводом инспекции о наличии у предпринимателя на основании абзаца 2 пункта 3 статьи 161 Кодекса обязанности исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС при перечислении Комитету выкупной стоимости муниципального имущества, приобретаемого в собственность для предпринимательской деятельности.

Вместе с тем, установив, что предприниматель уплатил Комитету сумму НДС при оплате стоимости спорного имущества, не удержав и не перечислив в бюджет эту сумму НДС, руководствуясь положениями пунктов 1, 2 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», суды пришли к выводу о том, что уплата предпринимателем НДС в бюджет за счет собственных средств приведет к ущемлению его прав и законных интересов в налоговых правоотношениях и нарушит принцип равного и справедливого налогообложения. По мнению судов, в данном случае, обязанность по перечислению НДС в бюджет возникла у Комитета в связи с необоснованным получением им спорной суммы НДС применительно к положениям пункта 5 статьи 173 Кодекса. Также суды пришли к выводу о невозможности определения размера пеней, подлежащих уплате в бюджет в связи с неисполнением предпринимателем, как налоговым агентом, обязанности по удержанию и перечислению в бюджет спорной суммы НДС, поскольку НДС предпринимателем не удержан, а муниципальные органы не являются плательщиками НДС.

На основании изложенного, суды признали недействительным оспариваемое решение инспекции в части предложения предпринимателю уплатить в федеральный бюджет 2 830 755 рублей неуплаченного НДС и соответствующие суммы пеней.

Однако указанные выводы судов нельзя признать правомерными.

В соответствии с абзацем 2 пункта 3 статьи 161 Кодекса при реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города

федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом налога. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации (передаче) указанного имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) указанного имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Указанные лица обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Как следует из материалов дела и установлено судами, предприниматель приобрел спорное муниципальное имущество для использования его в предпринимательской деятельности, и в указанный период он был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя.

В связи с этим суды обоснованно отклонили доводы предпринимателя о том, что в спорных договорах купли-продажи он выступал как физическое лицо.

Соответственно, на основании абзаца 2 пункта 3 статьи 161 Кодекса у предпринимателя возникла обязанность исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС при перечислении Комитету выкупной стоимости муниципального имущества, приобретаемого в собственность для предпринимательской деятельности.

Устанавливая специальный порядок уплаты НДС в бюджет при реализации имущества, составляющего казну муниципального образования, положения пункта 3 статьи 161 Кодекса предусматривают, что у органов муниципального образования не возникает обязанности по исчислению и уплате налога.

Налоговое законодательство не предусматривает механизм взыскания сумм НДС с муниципального образования, которое не является плательщиком НДС при реализации полномочий предусмотренных Федеральным законом от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации». В связи с этим, основанный на положениях подпункта 5 пункта 3 статьи 45 Кодекса принцип невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы НДС, так как

обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик, к которому и подлежит предъявление налоговым органом требования об уплате налога, в данном случае неприменим, поскольку в рассматриваемых правоотношениях (сделках) продавец имущества плательщиком НДС не является. Установленный же пунктом 5 статьи 173 Кодекса порядок уплаты НДС в бюджет предусмотрен для лиц, которые не являются плательщиками этого налога, но выставили счет-фактуру с выделением НДС, в то время как в рассматриваемом случае Комитет не выставил счета-фактуры при реализации имущества по упомянутым сделкам.

Кроме того, согласно положениям статьи 13 Кодекса, статей 50, 62 Бюджетного кодекса Российской Федерации НДС является федеральным налогом и подлежит зачислению в федеральный бюджет, в то время как доходы от использования, приватизации, продажи имущества, находящегося в муниципальной собственности, зачисляются в местные бюджеты. Таким образом, ошибочное перечисление муниципальному образованию как продавцу имущества в составе выкупной стоимости имущества сумм НДС, подлежащих перечислению налоговым агентом в Федеральный бюджет, повлекло поступление спорных сумм НДС в составе упомянутых доходов муниципального образования в местный бюджет. В Федеральный бюджет спорные суммы НДС не зачислены, в связи с чем обязанность по уплате налога не может быть признана исполненной в силу подпункта 4 пункта 4 статьи 45 Кодекса.

Таким образом, в рассматриваемых правоотношениях при реализации не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, установленная абзацем 2 пункта 3 статьи 161 Кодекса обязанность налогового агента исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС лежит на покупателях этого имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, и не может быть возложена на продавца этого имущества.

То обстоятельство, что подлежащий перечислению в бюджет НДС по упомянутым сделкам предприниматель уплатил Комитету в составе выкупной стоимости муниципального имущества, не освобождает предпринимателя от исполнения возложенной на него Кодексом обязанности налогового агента по исчислению и уплате спорных сумм НДС в бюджет, которая до настоящего времени остается неисполненной.

Уплата предпринимателем НДС в бюджет за счет собственных средств не приведет к ущемлению его прав и законных интересов в налоговых правоотношениях, поскольку исполнив возложенную на него Кодексом обязанность налогового агента, предприниматель не лишен возможности реализовать право на защиту своих интересов в рамках гражданско-правового спора с муниципальным образованием о возврате неосновательно полученных денежных средств.

Таким образом, вывод судов о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога в рассматриваемой ситуации является неправомерным.

В свою очередь, инспекция в кассационной жалобе и в судебном заседании Судебной коллегии указывала, что представленные в материалы дела доказательства, в том числе договоры купли-продажи спорного имущества, не позволяют достоверно установить, что перечисленная предпринимателем Комитету выкупная стоимость приобретаемого имущества включала в себя НДС. Отчеты об оценке рыночной стоимости соответствующих объектов недвижимого имущества, реализованного на основании договоров купли-продажи от 27.06.2011 № 67, от 12.10.2012 № 30, от 24.12.2012 № 40, в материалах дела отсутствуют. Представленный же в материалы дела отчет об оценке рыночной стоимости объектов недвижимого имущества от 11.09.2012 № 403/12-4, а также объявление Комитета о проведении аукциона по продаже объектов муниципальной собственности и договор купли-продажи от 19.10.2012 № 32 свидетельствуют о том, что стоимость реализованного по указанному договору имущества не включала в себя НДС.

Вместе с тем, указанные доводы инспекции суды при рассмотрении дела оставили без внимания. Обстоятельства, связанные с формированием цены спорного имущества и включением в ее состав НДС, суды при рассмотрении дела не устанавливали, в то время как установление указанных обстоятельств является существенным для рассмотрения настоящего спора в целях определения действительной суммы НДС, подлежащей перечислению предпринимателем в бюджет.

При таких обстоятельствах, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты по указанному эпизоду подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Учитывая, что для принятия решения по существу спора необходимы исследование и оценка доказательств, а также установление существенных обстоятельств, указанных в настоящем определении, дело подлежит направлению в суд первой инстанции на новое рассмотрение по спорному эпизоду.

При новом рассмотрении судам следует учесть изложенное, установить обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения настоящего дела, оценить доказательства в соответствии с требованиями Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в их совокупности и взаимной связи применительно к установленным обстоятельствам и доводам сторон относительно включения НДС в состав цены спорного реализованного имущества.

В остальной части обжалуемые судебные акты по делу подлежат оставлению без изменения.

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

**определила:**

решение Арбитражного суда Брянской области от 22.01.2016 по делу № А09-10032/2015, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.05.2016 и постановление Арбитражного суда Центрального округа от 07.09.2016 по тому же делу об удовлетворении заявления индивидуального предпринимателя Шкуратова Олега Павловича о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Брянской области от 29.05.2015 № 43 в части предложения удержать и перечислить в федеральный бюджет 2 830 755 рублей неудержанного НДС и 653 353 рублей пеней отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Брянской области.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Судья

Судья

А.Г. Першутов

М.К. Антонова

Д.В. Тютин