



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

№ 15726/10

Москва

8 ноября 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в
составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного
Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В.,
Витрянского В.В., Дедова Д.И., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П.,
Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г.,
Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по
городу-курорту Анапе Краснодарского края о пересмотре в порядке
надзора постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда

от 05.10.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 04.02.2011 по делу № А32-44414/2009-51/796 Арбитражного суда Краснодарского края.

В заседании приняли участие представители заявителя – Инспекции Федеральной налоговой службы по городу-курорту Анапе Краснодарского края – Ибраимов Ш.И., Сергеев М.В., Шишлова Л.Ю., Щербина В.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В. и объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Горкомхоз» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу-курорту Анапе Краснодарского края (далее – инспекция) от 21.07.2009 № 42Д.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 27.05.2010 требование общества удовлетворено частично: указанное решение инспекции признано недействительным в части доначисления 6 316 рублей 8 копеек налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа по эпизоду, касающемуся включения в состав материальных расходов 26 317 рублей в связи с приобретением компьютера, в удовлетворении остальной части требования отказано.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.10.2010 решение суда первой инстанции отменено в части отказа в удовлетворении требования общества, решение инспекции признано недействительным в полном объеме, в остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 04.02.2011 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, просит отменить их в части удовлетворения требования общества, и оставить в этой части в силе решение суда первой инстанции.

В отзыве на заявление общество просит оставить названные судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты в оспариваемой части подлежат отмене, решение суда первой инстанции в этой части – оставлению без изменения по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов за период с 01.01.2007 по 31.12.2007, по результатам которой составлен акт от 15.05.2009 и принято решение от 21.07.2009 № 42 Д (далее – решение инспекции от 21.07.2009) о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа в общем размере 1 952 304 рублей 80 копеек, обществу доначислено 9 351 336 рублей налогов и начислено 1 958 940 рублей 19 копеек пеней за несвоевременную уплату налогов.

Основанием для доначисления 3 716 752 рублей налога на прибыль, 5 574 241 рубля налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа послужил вывод инспекции о занижении обществом при исчислении указанных налогов

налогооблагаемой базы на 17 408 142 рубля в результате неполного включения в выручку (оборот) от реализации за 2007 год дохода от продажи недвижимого имущества, принадлежащего обществу на праве собственности.

По договору купли-продажи недвижимости от 29.03.2007 общество (продавец) реализовало обществу с ограниченной ответственностью «Научно-практический центр экономики и права. Аудиторская служба «Экономика» (далее – центр «Экономика») (покупателю) комплекс зданий, расположенных по адресу: город-курорт Анапа, улица Набережная, дом 2 (здание гостиницы «Анапа», склад, насосную с резервуаром и асфальтное мощение). Имущество передано покупателю по акту приема-передачи от 29.03.2007, право собственности центра «Экономика» на указанные объекты недвижимости зарегистрировано согласно свидетельствам о государственной регистрации права от 05.09.2007 с обременением: ипотека в силу закона. Основанием для обременения послужило условие договора о рассрочке по оплате реализованного имущества.

Признавая правомерным решение инспекции о доначислении обществу соответствующих сумм налогов, начислении пеней и штрафа, суд первой инстанции обосновывал свой вывод положениями статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, Кодекс), в силу которой реализацией товаров (работ, услуг) организацией признается передача на возмездной основе права собственности на товары. Место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с частью второй Кодекса.

Так как согласно приказу об учётной политике от 29.12.2006 № 26 для целей исчисления налога на прибыль доход общества определяется по методу начисления, выручка от реализации недвижимого имущества подлежала включению в состав доходов в момент перехода права собственности на объекты недвижимости (пункт 3 статьи 271 Кодекса).

Аналогичным образом в пункте 2 приказа об учётной политике общества разрешен вопрос об определении налоговой базы для исчисления налога на добавленную стоимость – по мере отгрузки выручка от реализации названного недвижимого имущества, в отсутствие предварительной оплаты, подлежала включению в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость в том же порядке.

Отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя требование общества, суды апелляционной и кассационной инстанций исходили из того, что существенным обстоятельством для разрешения вопроса о моменте возникновения обязанности по включению выручки от реализации недвижимости в налоговую базу по указанным налогам является наличие ограничения (обременения) права в форме ипотеки (залога), которое отменяется после полной оплаты предмета залога.

По мнению судов, ограничив право собственности данным обременением, стороны по договору купли-продажи тем самым предусмотрели условие об особом моменте перехода права собственности на вещь, что не противоречит статье 223 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс, Кодекс).

Между тем при рассмотрении настоящего дела судами апелляционной и кассационной инстанций не было учтено следующее.

Субъекты, заключающие гражданско-правовые сделки, могут предусмотреть обязательные для себя условия оплаты реализуемых товаров. В силу положений гражданского законодательства оплата реализуемого товара допускается как до момента фактической отгрузки товара покупателю (предварительная оплата товара), так и после даты фактической отгрузки товара (последующая оплата товара).

Момент, с которым Налоговый кодекс связывает возникновение объекта налогообложения при исчислении налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, определяется как нормами общей части Кодекса – статьей 39, так и положениями глав 21 и 25 Кодекса, из содержания

которых следует, что в отношении реализации объектов недвижимого имущества таким моментом при определении налогоплательщиком дохода (налоговой базы) признается передача права собственности на объекты.

В силу пункта 1 статьи 131 Гражданского кодекса право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним. Регистрации подлежат право собственности, право хозяйственного ведения, право оперативного управления, право пожизненного наследуемого владения, право постоянного пользования, ипотека, сервитуты, а также иные права в случаях, предусмотренных Гражданским кодексом и иными законами.

Наличие залогового обременения как права кредитора требовать удовлетворения из стоимости заложенной вещи не изменяет момента перехода права собственности на предмет залога к покупателю, который в силу императивной нормы Гражданского кодекса связан с моментом государственной регистрации перехода права собственности на реализуемые объекты недвижимости.

В настоящем деле переход права собственности на упомянутые объекты недвижимости к покупателю удостоверен свидетельствами о регистрации права, выданными 05.09.2009.

Последующее (01.10.2007) внесение сторонами сделки дополнений в договор купли-продажи от 29.03.2007, предусматривающих иной порядок перехода права собственности на недвижимость — в процентном соотношении от произведенного покупателем платежа, не основан на положениях Гражданского кодекса и не может изменять налоговых последствий состоявшейся хозяйственной операции.

С учетом изложенного у судов апелляционной и кассационной инстанций отсутствовали правовые основания для отмены решения суда

первой инстанции и признания незаконными доначисления обществу соответствующих сумм налогов, начисления пеней и штрафа по указанному эпизоду.

В качестве самостоятельного основания для признания недействительным решения инспекции суды апелляционной и кассационной инстанций указали на нарушение процедуры привлечения общества к налоговой ответственности.

Как следует из материалов дела, по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки инспекцией было принято решение от 22.06.2009 № 42 Д о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, заключавшихся в направлении обществу, Управлению Федеральной регистрационной службы по Краснодарскому краю и центру «Экономика» требований о предоставлении документов (пункты 1, 2 этого решения).

Материалы дополнительно проведенных мероприятий рассмотрены 21.07.2009 в присутствии представителя общества, о чем свидетельствует протокол № 1595, и по материалам налоговой проверки с учётом дополнительно полученной информации принято решение инспекции от 21.07.2009.

Признавая процедуру рассмотрения материалов выездной налоговой проверки нарушенной, суды апелляционной и кассационной инстанций исходили из того, что ознакомление представителя общества с материалами, полученными в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, непосредственно в день рассмотрения указанных материалов лишило налогоплательщика возможности реализовать право, предусмотренное пунктом 6 статьи 100 Налогового кодекса, на предоставление возражений по фактам, выводам и предложениям, сформированным налоговым органом по результатам таких дополнительных мероприятий.

Статьей 101 Налогового кодекса в редакции, действовавшей в рассматриваемый период, определено, что рассмотрение акта проверки и других материалов налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленных проверяемым лицом письменных возражений по указанному акту, завершается вынесением решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности.

Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (далее – Федеральный закон № 137-ФЗ) в статью 101 Налогового кодекса были внесены изменения, вступившие в законную силу с 01.01.2007.

В соответствии с пунктом 14 статьи 101 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона № 137-ФЗ) несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных Кодексом, может служить основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относятся обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Налоговый орган выносит решение о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля (пункт 6 статьи 101 Налогового кодекса) в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах. Это решение не является завершающей стадией производства по делу о налоговом правонарушении.

Таким образом, участие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, в рассмотрении имеющихся у налогового органа материалов, должно быть обеспечено на всех стадиях осуществления налогового контроля.

Судами трех инстанций установлено и обществом не оспаривается, что инспекцией было обеспечено присутствие представителей общества на всех стадиях рассмотрения материалов налоговой проверки, включая рассмотрение материалов, полученных в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля.

Право налогоплательщика на своевременное ознакомление со всеми материалами, полученными налоговым органом в рамках подобных проверок, является его неотъемлемым правом, однако для признания факта нарушения существенных условий процедуры налоговой проверки, выразившегося в отсутствии у налогоплательщика возможности ознакомиться с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля и представить соответствующие возражения, недостаточно указания на наличие у него такого права. Суду надлежит выяснить, о каких документах и информации идет речь, каким образом подобная информация влияет на первоначальные выводы налогового органа, зафиксированные в акте выездной налоговой проверки.

Из содержания требований, направленных инспекцией в адрес общества, центра «Экономика» (покупателя по сделке купли-продажи объектов недвижимости) и регистрирующего органа, следует, что речь идет о необходимости представления документов, подтверждающих

совершенную сделку и находящихся в распоряжении общества – проверяемого налогоплательщика.

Поскольку общество реализовало право на участие в рассмотрении материалов налоговой проверки, включая ознакомление с дополнительно полученными инспекцией материалами, каких-либо возражений относительно содержания указанных документов не заявляло и фактически ранее обладало соответствующей информацией, у судов отсутствовали основания для признания факта нарушения прав и законных интересов общества, влекущего безусловную отмену принятого инспекцией решения.

Таким образом, обжалуемые судебные акты в оспариваемой части основаны на неправильном применении норм права и нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, в связи с чем в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.10.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 04.02.2011 по делу № А32-44414/2009-51/796 Арбитражного суда Краснодарского края в отношении удовлетворения требования общества с ограниченной ответственностью «Горкомхоз» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой

службы по городу-курорту Анапе Краснодарского края от 21.07.2009 № 42 Д о доначислении 13 085 416 рублей, в том числе 3 716 752 рублей налога на прибыль, 5 574 241 рубля налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пеней и штрафа за неуплату указанных налогов, отменить.

Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 27.05.2010 в этой части оставить без изменения.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов