

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 306-КГ18-13128  
Дело № А12-36108/2017

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

20.12.2018

Резолютивная часть определения объявлена 19.12.2018

Полный текст определения изготовлен 20.12.2018

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

председательствующего судьи

Завьяловой Т.В.,

судей

Павловой Н.В., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе индивидуального предпринимателя Зайчука Данилы Викторовича на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 27.12.2017 по делу №А12-36108/2017, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.03.2018 и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 14.06.2018 по тому же делу по заявлению

индивидуального предпринимателя Зайчука Данилы Викторовича о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Волжскому Волгоградской области от 30.06.2017 № 13-16/45 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части взыскания налога на добавленную стоимость в сумме 992 575 рублей, пени – 311 430 рублей и штрафа – 496 290 рублей.

В заседании приняли участие представители:

от индивидуального предпринимателя Зайчука Данилы Викторовича – Красавин Н.А.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Волжскому Волгоградской области – Датаева К.Р., Рымарев А.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Волжскому Волгоградской области (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Зайчука Данилы Викторовича (далее – предприниматель, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налога на доходы физических лиц и налога на добавленную стоимость (далее - НДС) за период с 01.01.2013 по 31.12.2015, по итогам которой инспекцией составлен акт от 25.05.2017 № 13-16/30 и принято решение от 30.06.2017 № 13-16/45 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно решению от 30.06.2017 № 13-16/45 предпринимателю начислена недоимка по НДС в размере 2 433 140 рублей, пени по налогу в

размере 608 050 рублей, а также штраф за неуплату налога в размере 486 628 рублей, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), и штраф за непредставление в установленный срок налоговых деклараций по НДС в размере 729 942 рублей, предусмотренный статьей 119 Налогового кодекса.

Управление Федеральной налоговой службы по Волгоградской области решением от 11.09.2017 № 974 оставило без удовлетворения апелляционную жалобу предпринимателя на указанное решение инспекции.

Не согласившись с решением налогового органа, принятым по результатам выездной налоговой проверки, предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением, в котором просил признать данный ненормативный акт недействительным в части начисления недоимки по НДС, соответствующих сумм пени и штрафов.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 27.12.2017, оставленным без изменения постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.03.2018, в удовлетворении заявленных требований предпринимателю отказано.

Арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 14.06.2018 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, предприниматель просит отменить принятые по делу судебные акты, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 12.11.2018 кассационная жалоба предпринимателя вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, на протяжении 2014-2015 гг. налогоплательщик предоставлял принадлежащие ему на праве собственности объекты недвижимого имущества в аренду обществу с ограниченной ответственностью «ЮФО БаффПЛАЗА» (договоры аренды от 29.05.2014 и от 01.08.2014), но полагал, что доход в виде арендной платы не связан с ведением предпринимательской деятельности, в связи с чем при оказании услуг по аренде не исчислял и не уплачивал НДС.

Налоговый орган, установив, что сдаваемые в аренду объекты недвижимости (склад и офис) являются нежилыми, не предназначены для удовлетворения личных нужд гражданина, приобретены налогоплательщиком в целях передачи в возмездное пользование иным лицам, а также факт осуществления налогоплательщиком вложений (затрат) в доведение приобретенных объектов до состояния, пригодного к коммерческому использованию арендатором, пришел к выводу о том, что при передаче данных объектов в аренду налогоплательщик фактически действовал в качестве субъекта предпринимательской деятельности, а следовательно, на основании статьи 143, подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса обязан исчислять и уплачивать НДС в отношении рассматриваемых операций.

При определении размера недоимки налоговый орган руководствовался положениями пункта 1 статьи 154 и пункта 3 статьи 164 Налогового кодекса, исчислив налог по ставке 18 процентов от согласованной между предпринимателем и обществом с ограниченной ответственностью «ЮФО БаффПЛАЗА» арендной платы, то есть определил налог в дополнение к установленной арендной плате.

Суды трех инстанций, признавая правомерным избранный инспекцией порядок определения размера недоимки по НДС, исходили из того,

что в договорах аренды отсутствовало упоминание о включении налога в согласованную сторонами арендную плату, а платежные поручения на перечисление арендной платы содержали указание об осуществлении расчетов «без НДС». Принимая во внимание, что включение налога в арендную плату не следовало ни из договоров, ни из обстоятельств, предшествующих их заключению или прочих условий договоров, суды отметили, что в данном случае налог не может исчисляться по расчетной ставке 18/118, сославшись при этом на разъяснения, данные 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» (далее – Постановление № 33).

Между тем судами не учтено следующее.

На основании пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса необходимо учитывать, что по своей экономико-правовой природе НДС является налогом на потребление товаров (работ, услуг), то есть косвенным налогом, перелагаемым на потребителей.

В силу положений пункта 2 статьи 153 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса при совершении налогооблагаемых операций сумма НДС определяется исходя из всех поступлений налогоплательщику, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг). При этом на основании пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса сумма НДС, исчисленная по соответствующим операциям реализации товаров (работ, услуг), предъявляется продавцом к оплате покупателю.

Таким образом, по общему правилу НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателей. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателями встречное предоставление за реализованные им товары (работ, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога.

Из этого вытекает, что при реализации товаров (работ, услуг) покупателям НДС не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателями в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника – собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца).

Судебная практика, сформированная в период действия Закона Российской Федерации от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» и начала действия главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса, признавала, что продавец товаров (работ, услуг) вправе взыскать с покупателя не уплаченные при расчетах за реализованный товар суммы, составляющие НДС, если при указании договорной цены стороны не сделали оговорку о включении НДС в соответствующую сумму, независимо от наличия в договоре условия о возможности увеличении цены (пункт 9 Обзора судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость - информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10.12.1996 № 9; пункт 15 Обзора практики разрешения споров по договору строительного подряда – информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.01.2000 № 51; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.09.2010 № 7090/10).

Пленум Высшего Арбитражного суда Российской Федерации в пункте 17 Постановления № 33 занял иной подход, отметив, что бремя надлежащего учета сумм НДС при определении окончательного размера указанной в договоре цены, ее выделения в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой лежит только на одной из сторон сделки – на продавце как налогоплательщике.

Соответственно, как вытекает из абзаца второго пункта 17 Постановления № 33, в тех случаях, когда соотношение договорной цены и суммы НДС относительно друг друга прямо не определено в договоре и не

может быть установлено по обстоятельствам, предшествующим заключению договора, или иным условиям договора, то по общему правилу сумма налога, предъявляемая покупателю продавцом, выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 Налогового кодекса).

Поэтому в настоящее время возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается судебной практикой в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора в соответствии со статьей 421 Гражданского кодекса Российской Федерации, либо предусмотрена нормативными правовыми актами (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467, от 24.11.2014 № 307-ЭС14-162).

По настоящему делу судами установлено, что в договорах аренды от 29.05.2014 и от 01.08.2014 плата за пользование имуществом установлена без выделения в ней сумм НДС. Налог не выделялся отдельно в расчетных документах и не указывался в платежных поручениях арендатора.

Отсутствие в договорах аренды и иных документах указания на то, что установленная в них плата за пользование имуществом включает в себя сумму НДС и указание «без НДС» в платежных поручениях в данном случае является следствием того, что при заключении договоров предприниматель не рассматривал себя в качестве плательщика НДС и не предполагал необходимость учета данного налога при определении окончательного размера арендной платы, а не свидетельством согласия сторон договора на возможность увеличения арендной платы в случае возникновения необходимости предъявления налога. Напротив, в материалах дела имеется письмо арендатора – общества с ограниченной ответственностью «ЮФО БаффПЛАЗА» о том, что он не согласен на увеличение арендной платы в связи с доначислением НДС предпринимателю.

Это означает, что в отношениях предпринимателя и арендатора цена услуг по аренде окончательно сформирована в тех размерах, которые указаны в договорах аренды, вне зависимости от того, признавался бы предприниматель плательщиком НДС на момент заключения договоров, либо нет. Заключение договоров аренды налогоплательщиком изначально в статусе предпринимателя не привело бы к установлению большей арендной платы.

Из решения инспекции, принятого по результатам налоговой проверки, также не следует, что Зайчук Д.В. уклонялся от регистрации своего статуса в качестве предпринимателя, а не испытывал заблуждение относительно того, что осуществляемые им операции не влекут необходимость исчисления и уплаты НДС.

Следовательно, вменение арендодателю статуса предпринимателя по результатам налоговой проверки не должно влечь нарушение разумных ожиданий налогоплательщика относительно налоговых последствий совершенных им сделок и приводить к исчислению НДС в повышенном размере, который невозможно предъявить к оплате арендатору.

В сложившейся ситуации изменение квалификации статуса гражданина может служить основанием для того, чтобы определить его права и обязанности как плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика - таким образом, как если бы НДС изначально предъявлялся к оплате арендатору в рамках установленных в договорах размерах платы за пользование имуществом, то есть с применением расчетной ставки налога (пункт 4 статьи 164 Налогового кодекса и абзац второй пункта 17 постановления № 33).

При таких обстоятельствах вывод судов о правомерности исчисления налога предпринимателю по ставке 18 процентов в дополнение к установленной в договорах арендной плате вместо выделения налога из арендной платы с применением расчетной ставки 18/118 не может быть признан обоснованным.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а дело – подлежит направлению на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенное, проверить доводы предпринимателя и возражения инспекции о правильности определения размера недоимки, принять законные и обоснованные судебные акты.

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 Волгоградской области от 27.12.2017 по делу №А12-36108/2017, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.03.2018 и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 14.06.2018 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Волгоградской области.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

Н.В. Павлова

Судья

Д.В. Тютин

