



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 301-ЭС19-7881

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

01.08.2019

г. Москва

Дело № А29-6014/2018

Резолютивная часть определения объявлена 31.07.2019

Полный текст определения изготовлен 01.08.2019

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

председательствующего Завьяловой Т.В.

судей Першутова А.Г., Тютина Д.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Эжвинского муниципального унитарного предприятия «Жилкомхоз» на решение Арбитражного суда Республики Коми от 03.09.2018 по делу № А29-6014/2018, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 30.11.2018 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.03.2019 по тому же делу

по заявлению Эжвинского муниципального унитарного предприятия «Жилкомхоз» о признании недействительными в части решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Коми

от 22.01.2018 № 09-07/1 и требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов от 07.05.2018 № 1103.

В заседании приняли участие представители:

от Эжвинского муниципального унитарного предприятия «Жилкомхоз» – Михайлов Е.Ю., Нестеров Л.Н.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Коми – Голод П.Д., Куликовская Л.В. Осипов В.В., Рымарев А.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Республике Коми – Осипов В.В.

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

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Коми (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка Эжвинского муниципального унитарного предприятия «Жилкомхоз» (далее – предприятие, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2013 по 31.12.2015.

По результатам проверки инспекцией составлен акт от 20.10.2017 № 09-07/11 и вынесено решение от 22.01.2018 № 09-07/1 о привлечении предприятия к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым предприятию доначислены налоги в размере 23 447 005 рублей, пени в сумме 8 306 792 рублей 45 копеек, предложено уменьшить убыток, исчисленный по налогу на прибыль, в размере 12 275 893 рублей 91 копейки, и взыскан штраф за совершение правонарушения, предусмотренного пунктом 1

статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) за неполную уплату налога на добавленную стоимость (далее – НДС), транспортного налога в общем размере 108 202 рублей 83 копеек (с учетом смягчающих вину обстоятельств).

Управление Федеральной налоговой службы по Республике Коми (далее – управление) от 03.05.2018 № 83-А оставило без изменения решение инспекции от 22.01.2018 № 09-07/1.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, предприятие обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать недействительным решение налогового органа от 22.01.2018 № 09-07/1 в части:

- занижения доходов в виде субсидий от реализации услуг по содержанию объектов внешнего благоустройства и доначисления НДС в размере 23 345 278 рублей, пеней в сумме 8 298 206 рублей 11 копеек, штрафа в размере 107 792 рублей 15 копеек;

- неправомерного применения налоговой ставки по транспортному налогу и доначисления налога в размере 56 981 рубля, пеней в сумме 6 577 рублей 05 копеек, штрафа в размере 410 рублей 68 копеек.

Предприятие также просило признать недействительным требование № 1103 от 07.05.2018 об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, выставленное на основании решения от 22.01.2018 № 09-07/1.

Решением Арбитражного суда Республики Коми от 03.09.2018, оставленным без изменения постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 30.11.2018, предприятию отказано в удовлетворении требования о признании недействительным решения налогового органа от 22.01.2018 № 09-07/1, в части оспаривания требования № 1103 от 07.05.2018 заявление предприятия оставлено без рассмотрения.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 06.03.2019 оставил решение суда первой инстанции от 03.09.2018 и постановление суда апелляционной инстанции от 30.11.2018 без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, предприятие, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального права, просит отменить принятые по делу судебные акты в части отказа в удовлетворении требований по эпизоду доначисления НДС при получении субсидий на содержание муниципальных объектов внешнего благоустройства.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 09.07.2019 кассационная жалоба предприятия вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция и управление просят 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, предприятие создано муниципальным образованием «Эжвинский район г. Сыктывкара» в целях удовлетворения потребностей в жилищно-коммунальных услугах населения и организаций социально-культурной сферы, бытовых и производственных нужд промышленных потребителей муниципального образования.

Для достижения указанных целей предприятие осуществляет виды деятельности, поименованные в пункте 2.3 Устава предприятия, утвержденного решением Комитета по управлению имуществом Эжвинского района г. Сыктывкара, в том числе: содержание и ремонт уличного освещения; ремонт и содержание ливневой канализации; содержание и ремонт объектов благоустройства (свалка бытовых отходов, общественные туалеты, пляж и др.); содержание и ремонт дворовых территорий и муниципальных дорог; прочие

виды деятельности, не противоречащие действующему законодательству, по согласованию с учредителем.

Между Администрацией Эжвинского района г. Сыктывкара и предприятием заключены соглашения, предметом которых являлось предоставление предприятию субсидий на частичное возмещение затрат по содержанию и ремонту объектов внешнего благоустройства муниципального образования, принадлежащих предприятию на праве хозяйственного ведения.

Согласно условиям заключенных соглашений субсидии предоставляются для возмещения затрат, связанных с ремонтом и содержанием дорог, устройством искусственных неровностей, разметок и установкой дорожных знаков, содержанием и ремонтом объектов ливневой канализации, организацией уличного освещения. Субсидии предоставляются путем перечисления денежных средств с лицевого счета Администрации Эжвинского района г. Сыктывкара на расчетный счет предприятия в пределах утвержденных лимитов бюджетных обязательств, предусмотренных на данные цели в бюджете муниципального образования.

Основанием доначисления НДС размере 23 345 278 рублей, соответствующих сумм пеней и штрафа по результатам налоговой проверки послужил вывод инспекции о том, что денежные средства в виде субсидий фактически получены предприятием в качестве оплаты за оказанные услуги (выполненные работы) и являются его выручкой от реализации, в связи с чем на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 146, пункта 2 статьи 153, пункта 1 статьи 154 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса данные суммы подлежат включению в налоговую базу при исчислении НДС.

Суды трех инстанций, признавая законным решение налогового органа и отказывая в удовлетворении требований предприятия, признали правильными данные выводы налогового органа, дополнительно отметив, что в соответствии с пунктом 2 статьи 154 Налогового кодекса в налоговую базу по НДС не включаются только те субсидии, которые предоставляются

налогоплательщику бюджетом в связи с применением таким лицом государственных регулируемых цен или льгот, предоставляемых отдельным потребителям для целей покрытия соответствующего убытка, в то время как спорные субсидии выделены налогоплательщику на частичное возмещение его затрат, возникших при выполнении работ (оказании услуг) по содержанию и обслуживанию объектов, переданных ему в хозяйственное ведение.

Между тем судами не учтено следующее.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса объектом обложения НДС признаются, в том числе, операции по реализации работ и услуг на территории Российской Федерации.

Под реализацией работ и услуг по общему правилу понимается выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу (пункт 1 статьи 39 Налогового кодекса).

На основании пункта 2 статьи 154, подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса при определении налоговой базы выручка от реализации работ и услуг определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по их оплате в денежной и (или) натуральной формах, а также исходя из сумм, полученных налогоплательщиком в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), включая финансовую помощь.

В силу приведенных положений законодательства сам по себе факт получения налогоплательщиком финансовой помощи от своего учредителя – муниципального образования, например, в виде бюджетной субсидии, не является основанием для взимания НДС с полученных сумм. Значение имеет возможность квалификации деятельности предприятия как реализации услуг (работ) в соответствии с пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса и направленность финансовой помощи на увеличение доходов налогоплательщика от реализации работ и услуг.

Исходя из изложенного, в налоговую базу по НДС могут включаться субсидии из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации,

предоставленные в целях возмещения недополученных доходов в связи с производством и (или) реализацией товаров (работ, услуг), облагаемых НДС. При этом суммы НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам), приобретенным налогоплательщиками за счет указанных субсидий, подлежат вычету в порядке и на условиях, установленных статьями 171 и 172 Налогового кодекса.

В случае получения налогоплательщиками субсидий из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение ранее понесенных затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав), основания для включения таких сумм в налоговую базу отсутствуют, а принятые налогоплательщиками в установленном порядке к вычету по товарам (работам, услугам, имущественным правам), затраты на приобретение которых возмещаются за счет указанных субсидий, подлежат восстановлению на основании подпункта 6 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 27.11.2017 № 335-ФЗ).

При рассмотрении настоящего дела суды установили, что деятельность по содержанию муниципального имущества (объектов городского благоустройства) велась налогоплательщиком в силу его уставных задач как унитарного предприятия, а не в связи с необходимостью удовлетворения потребностей Администрации Эжвинского района г. Сыктывкара как хозяйствующего субъекта.

Субсидии предоставлялись предприятию не в силу его вступления в гражданско-правовые отношения с Администрацией Эжвинского района г. Сыктывкара и не по согласованной между ними цене, подлежавшей безусловной уплате, а по основаниям, предусмотренным бюджетным законодательством – на основании правового акта муниципального образования о предоставлении субсидии, в пределах выделенного на эти цели бюджетного финансирования.

Следовательно, несмотря на то, что упоминание о выполнении предприятием работ и оказания услуг имеется в соглашении о предоставлении

субсидий, деятельность предприятия не отвечала определению понятия реализации услуг и работ, приведенному в пункте 1 статьи 39 Налогового кодекса.

Не свидетельствует о наличии оснований для взимания НДС в рассматриваемом случае и тот факт, что содержание, ремонт объектов уличного освещения, автомобильных дорог местного значения, связанных с ними ливневых канализаций, дорожной разметки и дорожных знаков необходимо для решения вопросов местного значения.

В данном случае налогоплательщик как унитарное предприятие, созданное для решения вопросов местного значения, нес бремя содержания имущества, переданного ему на баланс муниципальным образованием. Предприятие несло расходы на поддержание этого имущества в надлежащем состоянии, на ремонт и создание условий для его безопасной эксплуатации, закупая необходимые товары, работы и услуги у третьих лиц, и целью предоставления субсидий являлась финансовая поддержка налогоплательщика посредством возмещения понесенных им затрат на содержание данного имущества, а не возмещение неполученных доходов.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации субсидирование расходов предприятия являлось способом целевого финансирования деятельности налогоплательщика со стороны учредителя, а не способом оплаты реализованных им работ (услуг), и не могло выступать основанием для взимания НДС с полученных сумм финансовой помощи.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене в оспариваемой части на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а требование предприятия – подлежит удовлетворению.

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 Республики Коми от 03.09.2018 по делу № А29-6014/2018, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 30.11.2018 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.03.2019 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования Эжвинского муниципального унитарного предприятия «Жилкомхоз» отменить.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Коми от 22.01.2018 № 09-07/1 в части доначисления 23 345 278 рублей налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пеней и штрафа.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Т.В.Завьялова

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Д.В. Тютин