

## **РЕКОМЕНДАЦИИ**

**Научно-консультативного совета при Уполномоченном по защите прав предпринимателей в Челябинской области**

**«Вопросы применения налогового законодательства при реализации муниципального (государственного) имущества»  
(рекомендации выработаны по итогам заседания, состоявшегося «05» ноября 2014 г.)**

Научно-консультативный совет при Уполномоченном по защите прав предпринимателей в Челябинской области, обобщив результаты работы над обращениями предпринимателей, в целях предупреждения нарушения прав публично-правовых образований и частных лиц при реализации (приобретении) муниципального (государственного) имущества

**РЕКОМЕНДУЕТ** в процессе организации и проведения торгов в форме аукциона по продаже муниципального (государственного) имущества, не закрепленного за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями исходить из следующего:

**1. Операции по реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного (муниципального) имущества, не закрепленного за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями, подлежат обложению налогом на добавленную стоимость, за исключением операций, не признаваемых объектом налогообложения и освобождаемых от обложения названным налогом, исчерпывающий перечень которых содержится в пункте 2 статьи 146 и статье 149 Налогового кодекса Российской Федерации.**

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса объектом обложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Перечень операций, не признаваемых объектом налогообложения и освобождаемых от обложения названным налогом, содержится соответственно в пункте 2 статьи 146 и статье 149 Налогового кодекса и является исчерпывающим. К таким операциям, в частности относятся: реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;

операции по реализации земельных участков (долей в них); реализация (передача) на территории РФ государственного и (или) муниципального имущества, выкупаемого в порядке, установленном Федеральным законом от 22 июля 2008 года № 159-ФЗ «Об особенностях отчуждения недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности субъектов Российской Федерации или в муниципальной собственности и арендуемого субъектами малого и среднего предпринимательства, и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Иные операции по реализации муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего муниципального образования, в указанных нормах не поименованы. Таким образом, в силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса операции по реализации упомянутого имущества подлежат обложению налогом на добавленную стоимость.

В соответствии с пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации 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.

Размер налога на добавленную стоимость, подлежащий уплате в федеральный бюджет, определяется расчетным путем исходя из стоимости реализованного имущества, указанной в каждом конкретном договоре, и ставки 18/118.

Указанная правовая позиция соответствует выводам, изложенным Высшим Арбитражным Судом РФ в Постановлении Президиума от 08 апреля 2014 года № 17383/13.

**2. При реализации не закрепленного за муниципальными (государственными) предприятиями и учреждениями муниципального (государственного) имущества, составляющего казну муниципального (государственного) образования, физическим лицам, не имеющим статуса индивидуального предпринимателя, обязанность по перечислению суммы налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет возлагается на продавца такого имущества. При реализации указанного имущества индивидуальным предпринимателям либо юридическим лицам, обязанность по перечислению суммы налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет, лежит на покупателях (получателях) имущества.**

Частью 3 ст. 51 Федерального закона от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах местного самоуправления в Российской Федерации» установлено, что порядок и условия приватизации муниципального имущества определяются нормативными правовыми актами органов местного самоуправления в соответствии с федеральными законами.

Статьями 50 и 62 Бюджетного кодекса Российской Федерации, а также статьей 51 Федерального закона № 131-ФЗ предусмотрено зачисление налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет, а доходов от использования, приватизации, продажи имущества, находящегося в муниципальной собственности, - в местные бюджеты.

В соответствии с пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации 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, 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.

Глава 21 Налогового кодекса РФ не относит муниципальные образования к плательщикам налога на добавленную стоимость при реализации ими полномочий, предусмотренных Федеральным законом от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации».

В силу всеобщности, обязательности налогообложения и равенства участников налоговых правоотношений, недопустима неуплата налога на добавленную стоимость с операций по реализации государственного (муниципального) имущества в зависимости от того, каким именно лицом оно приобретает.

Законодатель, установив регулирование, предусмотренное подпунктом 3 пункта 2 статьи 146, пунктом 3 статьи 161 Кодекса, признал реализацию не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, операцией, облагаемой налогом на добавленную стоимость.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 17.04.2012 № 16055/11 сделал вывод о том, что при реализации не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, физическим лицам, не имеющим статуса индивидуального предпринимателя, обязанность по перечислению суммы налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет возлагается на продавца такого имущества.

При этом, как указал Президиум ВАС РФ в Постановлении от 08 апреля 2014 года № 17383/13, недоказанность формирования цены реализуемых объектов с налогом на добавленную стоимость и оплата покупателями имущества без налога на добавленную стоимость не может быть принята во внимание, поскольку гражданско-правовые отношения сторон в обязательстве не изменяют положения налогового законодательства.

**3. При реализации (отчуждении) муниципального (государственного) имущества, не закрепленного за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями, (за исключением имущества, реализуемого в порядке, установленном Федеральным законом от 22 июля 2008 года № 159-ФЗ) указание на то, что начальная цена реализации установлена без учета налога на добавленную стоимость, не соответствует действующему законодательству.**

Согласно пункту 2 статьи 12 Федерального закона от 21 декабря 2001 г. № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества» начальная цена приватизируемого государственного или муниципального имущества устанавливается на основании отчета об оценке государственного или муниципального имущества, составленного в соответствии с законодательством об оценочной деятельности. Положениями Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» предусмотрено, что при совершении сделок купли-продажи применяется рыночная стоимость объекта оценки, при этом для целей оценочной деятельности под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.

Исходя из вышеприведенных норм, факт наличия либо отсутствия налога на добавленную стоимость при совершении сделок не может оказывать влияния на величину рыночной стоимости имущества. Порядок исчисления налога на добавленную стоимость определяется налоговым законодательством в зависимости от типа имущества, порядка его отчуждения и иных факторов.

Согласно статьям 146, 161 Налогового Кодекса РФ операции по реализации муниципального (государственного) имущества, не закрепленного за муниципальными (государственными) предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную (государственную) казну,

облагаются налогом на добавленную стоимость (за исключением случаев, установленных пунктом 2 статьи 146 и статьей 149 Налогового Кодекса РФ).

В случае, если определение рыночной стоимости производится для совершения сделки по отчуждению имущества и операции по реализации этого имущества облагаются налогом на добавленную стоимость, предполагается, что цена, определенная на основе рассчитанной независимым оценщиком рыночной стоимости, включает в себя налог на добавленную стоимость (Постановление Президиума ВАС РФ от 18.09.2012 г. № 3139/12).

Установление начальной цены реализации с указанием, что такая цена установлена без учета налога на добавленную стоимость и (или) заключение договора купли-продажи муниципального (государственного) имущества, в котором прямо установлено, что стоимость имущества не включает НДС, противоречит Налоговому кодексу РФ (статьи 146, 161) и законодательству о приватизации (статья 2 Федерального закона № 178-ФЗ от 21.12.2001 г.). Данный вывод сделан на основании следующего.

Налог на добавленную стоимость при реализации муниципального (государственного) имущества уплачивают либо приобретатели такого имущества (в случае, если такими приобретателями являются юридические лица, либо индивидуальные предприниматели) либо продавцы имущества (в случае, если приобретателем имущества является физическое лицо). Установление начальной цены реализации с указанием, что такая цена установлена без учета налога на добавленную стоимость и (или) заключение договора купли-продажи муниципального (государственного) имущества, в котором прямо установлено, что стоимость имущества не включает НДС, с учетом сложившейся судебной практики, фактически означает, что покупатели имущества – индивидуальные предприниматели либо юридические лица – уплачивают налог сверх цены, установленной на аукционе. Указанное нарушает требование пункта 1 статьи 2 Федерального закона от 21 декабря 2001 года № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества», в соответствии с которым приватизация государственного и муниципального имущества основывается на признании равенства покупателей государственного и муниципального имущества.

Таким образом, указание на то, что начальная цена продажи государственного (муниципального) имущества включает в себя налог на добавленную стоимость, либо отсутствие особых указаний о включении указанного налога в начальную цену продажи, не противоречат действующему законодательству. В то же время, указание на то, что начальная цена реализации установлена без учета налога на добавленную стоимость, является нарушением действующего законодательства.

**4. В целях соблюдения требований налогового законодательства об исчислении и уплате налога на добавленную стоимость при реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного (муниципального) имущества, не закрепленного за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями, а также обеспечения своевременного перечисления указанного налога в федеральный бюджет, предусмотреть включение в договор купли-продажи имущества условий по оплате НДС.**

В соответствии со статьями 41 и 62 Бюджетного кодекса Российской Федерации доходы от продажи имущества (кроме акций и иных форм участия в капитале), находящегося в муниципальной собственности, за исключением имущества муниципальных унитарных предприятий, в том числе, казенных, учитываются в составе неналоговых доходов местного бюджета. При этом суммы налога на добавленную стоимость по реализованному муниципальному имуществу согласно статье 50 Бюджетного кодекса Российской Федерации подлежат зачислению в доход федерального бюджета по нормативу 100 процентов.

Физические лица, имеющие статус индивидуального предпринимателя, не обязаны раскрывать указанный статус в случае приобретения муниципального (государственного) имущества. В то же время, в силу пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации индивидуальные предприниматели и юридические лица признаются налоговыми агентами в случае покупки ими муниципального (государственного) имущества. Как показывает практика, указанное обстоятельство затрудняет надлежащее исполнение участниками сделки

обязательств по перечислению в федеральный бюджет налога на добавленную стоимость. При заключении договора купли продажи с физическим лицом, продавцу имущества следует установить, имеет ли физическое лицо статус индивидуального предпринимателя.

В целях соблюдения требований налогового законодательства об исчислении и уплате налога на добавленную стоимость при реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного (муниципального) имущества, не закрепленного за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями (за исключением случаев предусмотренных пунктом 2 статьи 146 и статьей 149 НК РФ), а также обеспечения своевременного перечисления указанного налога в федеральный бюджет, предусмотреть включение в договор купли-продажи имущества следующих условий по оплате:

- Оплата приобретаемого имущества производится путем перечисления денежных средств на счет продавца (за исключением суммы налога на добавленную стоимость) по следующим реквизитам: *(реквизиты)*. Внесенный покупателем задаток засчитывается в счет оплаты приобретаемого имущества.
- В случае, если Покупателем имущества является юридическое лицо, либо физическое лицо, обладающее статусом индивидуального предпринимателя, то Покупатель, исходя из цены имущества, установленной по результатам аукциона, и ставки 18/118, определяет расчетным путем сумму налога на добавленную стоимость и перечисляет ее в федеральный бюджет по следующим реквизитам: *(реквизиты)*.
- В случае, если Покупателем имущества является физическое лицо, не обладающее статусом индивидуального предпринимателя, оплата налога на добавленную стоимость по приобретаемому имуществу производится на счет Продавца по следующим реквизитам *(реквизиты)*, исходя из цены имущества, установленной на аукционе и ставки 18/118.

Продавец обязан перечислить налог на добавленную стоимость в федеральный бюджет.

**5. Обязанность по предоставлению налоговой отчетности по НДС возложена на покупателей муниципального имущества (в случае, если покупателем такого имущества являются юридические лица и физические лица, обладающие статусом индивидуального предпринимателя).**

В соответствии с п.5 ст. 174 Налогового Кодекса РФ налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Ответственность за непредставление налоговым агентом в установленный законодательством срок налоговой декларации, содержащей сведения, необходимые для осуществления налогового контроля, предусмотрена п.1 ст. 126 НК РФ (Письмо Минфина РФ от 21.09.2004 № 03-02-07/38).