



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 70-КГ18-4

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

17 августа 2018 года

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего
судей

Зинченко И.Н.,
Корчашкиной Т.Е. и Калининой Л.А.,

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению Занкевича Николая Григорьевича о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Санкт-Петербургу от 29 июля 2016 года № 09-11/06, решения Управления Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу от 18 октября 2016 года № 16-13/44856@, требования об уплате налога от 1 ноября 2016 года № 11091, возложении обязанности на Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 1 по Ямало-Ненецкому автономному округу произвести зачет излишне уплаченного налоговыми агентами налога на доходы физических лиц по кассационной жалобе Занкевича Н.Г. на апелляционное определение судебной коллегии по административным делам суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 4 мая 2017 года.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Корчашкиной Т.Е., объяснения Занкевича Н.Г., его представителя Тараман Р.Н., поддержавших доводы кассационной жалобы, возражения представителей Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Санкт-Петербургу Пискунович Е.В., Управления Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу Рымарева А.В., Денисаева М.А., Афонского Д.С., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Занкевич Н.Г. обратился в суд с административным иском с заявлением (с учетом уточнения заявленных требований) о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы (далее также – МИ ФНС) № 28 по Санкт-Петербургу от 29 июля 2016 года № 09-11/06, решения Управления Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу от 18 октября 2016 года № 16-13/44856@, требования об уплате налога от 1 ноября 2016 года № 11091, возложении обязанности на Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 1 по Ямало-Ненецкому автономному округу произвести зачет излишне уплаченного налоговыми агентами налога на доходы физических лиц в размере 642 625 рублей в счет уплаты недоимки по указанному налогу как индивидуальным предпринимателем.

Заявленные требования административный истец обосновал тем, что оспариваемыми решениями налоговых органов он привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в связи с осуществлением предпринимательской деятельности без регистрации и получением дохода от сдачи в аренду двух автотранспортных средств в 2013-2015 годах. Полагает, что имел право заключить договоры о сдаче имущества в аренду без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, и, действуя в данном статусе, мог рассчитывать на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость, поскольку сумма выручки не превысила 2 000 000 рублей, о чем налоговый орган был уведомлен. Также указывает, что при осуществлении своей деятельности понес материальные затраты, которые необоснованно не учтены налоговой инспекцией; налог на доходы физических лиц уплачен налоговыми агентами, бюджет не понес убытков, в связи с чем основания для привлечения к налоговой ответственности отсутствуют.

Решением Салехардского городского суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 24 января 2017 года административный иск удовлетворен частично: признано незаконным решение МИ ФНС России № 28 по Санкт-Петербургу от 29 июля 2016 года и решение УФНС России по Санкт-Петербургу от 18 октября 2016 года. На МИ ФНС России № 1 по Ямало-Ненецкому автономному округу возложена обязанность произвести зачет излишне уплаченного налоговыми агентами налога на доходы физических лиц в размере 642 625 рублей в счет недоимки по названному налогу, подлежащему уплате индивидуальным предпринимателем. В удовлетворении остальной части требований Занкевичу Н.Г. отказано.

Разрешая заявленные требования, суд первой инстанции установил, что по существу налогоплательщик в проверяемые периоды осуществлял предпринимательскую деятельность, а следовательно, обязан уплачивать налог на доходы физических лиц и налог на добавленную стоимость в соответствии с положениями глав 21 и 23 Налогового кодекса Российской Федерации. Вместе с тем, суд пришел к выводу о том, что налоговая

инспекция необоснованно отказала в применении налогового вычета по НДС, поскольку документы, подтверждающие несение расходов имеются и ошибочно не предоставила Занкевичу Н.Г. освобождение от уплаты НДС на основании статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации, так как соответствующее уведомление с необходимыми документами им было направлено в адрес налогового органа. При таких обстоятельствах Занкевичу Н.Г. ошибочно доначислены суммы налога и пеней, основания для привлечения к налоговой ответственности отсутствовали. Требования административного истца о зачете НДС в размере 642 625 рублей в счет недоимки суд признал обоснованными и подлежащими удовлетворению, однако указал, что требование об уплате налога вынесено и направлено налогоплательщику законно; признание незаконными оспариваемых решений налоговых органов восстанавливает права Занкевича Н.Г. и исключает необходимость уплаты недоимки, пеней, штрафа.

Апелляционным определением судебной коллегии по административным делам суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 4 мая 2017 года решение Салехардского городского суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 24 января 2017 года отменено, административному истцу отказано в удовлетворении административных исковых требований.

Отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении требований, судебная коллегия в апелляционном определении указала, что Занкевич Н.Г. не зарегистрирован в установленном порядке в качестве индивидуального предпринимателя, в проверяемый период не осуществлял учет доходов, расходов и хозяйственных операций, облагаемых НДС, уведомление об освобождении от уплаты налога и книги учета доходов и расходов изготовлены позднее вынесения оспариваемых решений налоговых органов. Кроме того, суд первой инстанции не произвел расчеты, не указал конкретные периоды получения суммы выручки, которая бы без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей, тогда как общая сумма дохода в проверяемых периодах составила более восьми миллионов рублей.

В отношении документов, подтверждающих расходы налогоплательщика, связанные с затратами на предоставление в аренду транспортных средств, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что ряд представленных документов не позволяет сделать вывод об их относимости к спорным транспортным средствам, а часть документов не содержит информации о покупателе. Кроме того, налогоплательщик в объяснениях указывал, что расходы, связанные с содержанием автомобилей, несли организации-арендаторы, а он оплачивал лишь транспортный налог и страхование.

По мнению судебной коллегии, переплата сумм налога на доходы физических лиц, возникшая у налогоплательщика в результате действий налоговых агентов, подлежит возврату в специальном порядке на основании статьи 231 Налогового кодекса Российской Федерации; соответствующих

требований к налоговым агентам Занкевич Н.Г. не предъявлял; следовательно, суд неправомерно возложил на налоговый орган обязанность по зачету НДС (налоговый агент) в счет недоимки по НДС (предприниматель).

Определением судьи суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 10 октября 2017 года Занкевичу Н.Г. отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции.

В кассационной жалобе, поданной Занкевичем Н.Г. в Верховный Суд Российской Федерации, ставится вопрос об отмене определения апелляционной инстанции. Указывает, что поскольку налоговый орган признал его плательщиком НДС и возложил обязанность по уплате названного налога, то ему должны предоставляться соответствующие права, в том числе право на освобождение от уплаты налога на основании статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 16 апреля 2018 года дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации и определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 21 июня 2018 года передано для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

Согласно статье 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке являются существенные нарушения норм материального права или норм процессуального права, которые повлияли на исход административного дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов, а также защита охраняемых законом публичных интересов.

Такие нарушения норм материального и процессуального права допущены судом апелляционной инстанции.

Проверив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы, возражения относительно доводов жалобы, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации приходит к следующему.

Как установлено судами и следует из материалов дела, МИ ФНС России № 28 по Санкт-Петербургу проведена выездная налоговая проверка в отношении Занкевича Н.Г. за 2013-2015 годы, по результатам которой составлен акт от 15 июня 2016 года № 09-10/05 (т. 3 л.д. 192-222) и принято решение от 29 июля 2016 года № 09-11/06 о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения (т. 1 л.д. 20-47).

Занкевич Н.Г. в проверяемых периодах получил доходы в виде арендной платы от фактического осуществления предпринимательской деятельности по сдаче в аренду и субаренду грузовых транспортных средств без экипажа юридическим лицам (ООО «ЭнергоСнаб»,

ООО «СТК «Энергоснаб») в отсутствие регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Доход от указанной деятельности за 2013 год составил [] рублей, за 2014 год – [] рублей, за 1 квартал 2015 года – [] рублей.

Оспариваемым решением налоговой инспекции административному истцу доначислен налог на доходы физических лиц в размере 935 218 рублей, налог на добавленную стоимость в размере 1 365 251 рублей, начислено 333 663 рублей пеней; Занкевич Н.Г. привлечен к ответственности за совершение налоговых правонарушений на основании пункта 1 статьи 119 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа в размере 417 528 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу решением от 18 октября 2016 года жалобу Занкевича Н.Г. оставило без удовлетворения, а решение налоговой инспекции от 29 июля 2016 года – без изменения (т. 1 л.д. 48-54).

Согласно пункту 1 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

По смыслу данного пункта институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика направлен на снижение налогового бремени в отношении лиц, имеющих несущественные обороты по реализации товаров (работ, услуг). Условием для освобождения таких лиц от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налога, является объективное обстоятельство – соответствие размера выручки налогоплательщика предельному уровню, установленному законом.

Пунктом 3 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, указанные в пункте 6 названной статьи, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Однако невыполнение этой обязанности (непредставление уведомления или нарушение срока его представления) не влечет за собой утрату права на освобождение, что являлось бы несоразмерным последствием с точки зрения цели установления данного института, указанной выше.

Как разъяснено в пункте 2 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 года № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную

стоимость», по смыслу пункта 3 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать право на освобождение, а лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов.

Кроме того, если о необходимости уплаты НДС лицу становится известно по результатам мероприятий налогового контроля, в частности в случае изменения квалификации деятельности налогоплательщика, порядок реализации права на освобождение от уплаты налога законом не предусмотрен (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24 сентября 2013 года № 3365/13).

Следовательно, само по себе то обстоятельство, что инспекция не учла положения пункта 1 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации при изменении квалификации деятельности налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки, не означает утрату возможности предоставления индивидуальному предпринимателю освобождения по результатам рассмотрения уведомления, поданного после окончания проверки, если освобождение применялось им фактически (налог не исчислялся и не предъявлялся покупателям).

В силу положений пункта 6 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации документами, подтверждающими в соответствии с пунктом 3 данной статьи право на освобождение (продление срока освобождения), являются: выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации); выписка из книги продаж; выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели).

В материалах дела имеются уведомления, направленные Занкевичем Н.Г. в МИ ФНС России № 1 по Ямало-Ненецкому автономному округу 19 декабря 2016 года, об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, с указанием на приложение необходимых документов (т. 2 л.д. 70-72).

Между тем, судебной коллегией необоснованно проигнорированы названные уведомления с подтверждающими документами по мотиву их изготовления после вынесения оспариваемых решений налоговых органов. В данном случае изменение квалификации деятельности налогоплательщика (с физического лица на индивидуального предпринимателя) произошло по результатам проведения выездной налоговой проверки, и подача уведомления по пункту 3 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации после решения налоговой инспекции от 29 июля 2016 года не

означает утрату возможности предоставления Занкевичу Н.Г. освобождения от уплаты НДС по результатам рассмотрения соответствующих документов.

Доказывание по административным делам осуществляется на основе принципа состязательности и равноправия сторон при активной роли суда (пункт 7 статьи 6, статья 14 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации), что означает принятие судом мер для всестороннего и полного установления всех фактических обстоятельств по административному делу, для выявления и истребования по собственной инициативе доказательств в целях правильного разрешения дела (часть 1 статьи 63, части 8, 12 статьи 226, часть 1 статьи 306 названного Кодекса).

Таким образом, оспариваемый судебный акт принят в нарушение вышеуказанных норм процессуального законодательства.

Поскольку судом апелляционной инстанции допущены вышеуказанные нарушения норм процессуального и материального права, определение судебной коллегии по административным делам суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 4 мая 2017 года нельзя признать законным, оно подлежит отмене, а дело направлению на новое апелляционное рассмотрение.

На основании изложенного Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьями 327–330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации,

определила:

апелляционное определение судебной коллегии по административным делам суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 4 мая 2017 года отменить, направить административное дело на новое апелляционное рассмотрение в суд Ямало-Ненецкого автономного округа в ином составе судей.

Председательствующий

Судьи