



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 51-КА19-1

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

город Москва

10 апреля 2019 года

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего Зинченко И.Н.,
судей Калининой Л.А. и Борисовой Л.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по кассационной жалобе Федоренко Ирины Сергеевны на решение Рубцовского городского суда Алтайского края от 9 ноября 2017 года и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Алтайского краевого суда от 28 февраля 2018 года об отказе Федоренко И.С. в удовлетворении административного искового заявления о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Алтайскому краю о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Калининой Л.А., объяснения представителя Федоренко И.С. – Ямщиковой О.Л., поддержавшей доводы кассационной жалобы, возражения представителей Межрайонной инспекции ФНС России № 12 по Алтайскому краю Галыбова И.Р., Гришина Е.А., Борисовой О.Е., Фоминой О.Е., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

у с т а н о в и л а :

решением и.о. начальника Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Алтайскому краю от 21 сентября 2016 года № РА-14-26 по результатам выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика Федоренко И.С., ей доначислен налог НДС и НДФЛ в

размере 5 824 451 руб.; пени за несвоевременную уплату налогов в размере 1 103 915,27 руб.; также налогоплательщик привлечён к налоговой ответственности за совершение правонарушения по пункту 1 статьи 119, пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации с назначением штрафа в размере 137 464,47 руб.

Федоренко И.С. обратилась в Рубцовский городской суд Алтайского края с административным иском о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Алтайскому краю от 21 сентября 2016 года № РА-14-26 о привлечении её к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Заявление мотивировано тем, что налоговый орган неправомерно расценив в качестве предпринимательской деятельности продажу и сдачу Федоренко И.С. недвижимого имущества в аренду, незаконно исчислил ей НДС и НДФЛ как индивидуальному предпринимателю, между тем она оплатила НДФЛ как физическое лицо.

По мнению административного истца, налоговый орган при определении статуса налогоплательщика Федоренко И.С. в качестве индивидуального предпринимателя допустил вольное толкование закона и сделал оценочные выводы, не основанные на фактических обстоятельствах дела, в то время как в сделках, заключённых между Федоренко И.С. и КПК «Резерв», которые ей ставятся в вину, предпринимательские риски, заключающиеся в предвидении неблагоприятных последствий от результатов своей деятельности, что действительно могло бы свидетельствовать о предпринимательской деятельности административного истца, отсутствуют, в решении налогового органа нет никаких аргументов, почему продажу и сдачу в аренду принадлежащего ей недвижимого имущества нужно считать предпринимательской деятельностью; неправильное определение обстоятельств дела привело к двойному налогообложению и необоснованной уплате в бюджет налога в размере 31%, а не 13%, как то установлено главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации для физических лиц.

Решением Рубцовского городского суда Алтайского края от 9 ноября 2017 года, оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Алтайского краевого суда от 28 февраля 2018 года, в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Определением судьи Алтайского краевого суда от 18 мая 2018 года заявителю отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции.

В кассационной жалобе, поданной Федоренко И.С. в Верховный Суд Российской Федерации, ставится вопрос о ее передаче для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 20 ноября 2018 года дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации.

Определением от 15 февраля 2019 года кассационная жалоба с делом переданы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

Проверив представленные материалы, обсудив доводы кассационной жалобы, Судебная коллегия полагает подлежащими отмене обжалуемые судебные постановления.

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 основания имеются.

В соответствии со статьёй 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Одним из федеральных налогов является налог на добавленную стоимость (подпункт 1 статьи 13 и положения главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации).

Согласно абзацу третьему пункта 1 статьи 2, пункту 1 статьи 23, пункта 4 статьи 23 Гражданского кодекса Российской Федерации предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг; лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, должны быть зарегистрированы в этом качестве в установленном законом порядке; предпринимательской деятельностью без образования юридического лица гражданин вправе заниматься с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя; гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требования о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем.

Налоговый кодекс Российской Федерации также гласит, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них Налоговым кодексом Российской Федерации, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями (абзац четвертый пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации).

Исходя из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, приведенной в постановлении от 27 декабря 2012 года № 34-П,

отсутствие государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя само по себе не означает, что деятельность гражданина не может быть квалифицирована в качестве предпринимательской, если по своей сути она фактически является таковой.

Таким образом, законодатель связывает необходимость регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя с осуществлением им предпринимательской деятельности, о наличии которой в действиях гражданина может свидетельствовать, в частности, приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования.

Из положений пункта 2 статьи 11, пункта 1 статьи 143 и подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации следуют обязанности по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость в отношении индивидуальных предпринимателей и граждан, не зарегистрированных в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Как видно из материалов административного дела, Федоренко И.С. в 2013–2015 годах сдавала в аренду и субаренду КПК «Резерв» ряд нежилых помещений, принадлежащих ей и её родственникам на праве собственности, расположенных в различных населённых пунктах Алтайского края.

Кроме того, Федоренко И.С. в 2014 году продала два ранее сдаваемых в аренду КПК «Резерв» нежилых помещения, расположенных в г. Рубцовске Алтайского края по адресам: [REDACTED].

Оценив представленные сторонами по настоящему административному делу доказательства в их совокупности и взаимосвязи, исходя из установленных обстоятельств административного дела, суды пришли к обоснованному выводу о доказанности обстоятельств осуществления Федоренко И.С. предпринимательской деятельности по сдаче в аренду принадлежащих ей на праве собственности нежилых помещений и продаже помещений без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, учитывая цели и особенности действий Федоренко И.С., коммерческое предназначение предоставляемой ею в аренду, а также проданной впоследствии недвижимости, установив при этом обстоятельства неисполнения ею обязанностей налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость и налога на доходы физических лиц.

Доводы Федоренко И.С. о том, что извлечение доходов от находящегося в её собственности, а также арендованного имущества не может быть приравнено к прибыли от предпринимательской деятельности, основаны на неверном истолковании норм материального права и направлены на переоценку установленных обстоятельств по настоящему административному делу.

Как было сказано выше, о наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, осуществляемые систематически на свой риск организованные действия по использованию имущества, направленные на извлечение прибыли. Объективным критерием для квалификации деятельности гражданина по

передаче имущественных прав на недвижимое имущество как предпринимательской может являться предусмотренное предназначение нежилых помещений.

Установив, что принадлежащие Федоренко И.С. нежилые помещения не предназначены для использования в личных, семейных, домашних нуждах и в результате деятельности Федоренко И.С. по сдаче этих помещений в аренду, а также последующей продаже помещений происходит увеличение её экономической выгоды (прибыли), суды правильно квалифицировали полученные ею доходы от сделок как прибыль от фактической предпринимательской деятельности с целью начисления налога на добавленную стоимость.

Вместе с тем Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что судам при рассмотрении и разрешении настоящего административного дела следовало учесть следующее.

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 налога на добавленную стоимость, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учёта 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 от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, указанные в пункте 6 данной статьи, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учёта.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации исходит из того, что невыполнение названной обязанности не влечёт за собой утрату права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, что являлось бы несоразмерным последствием с точки зрения цели установления данного института.

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 от исполнения обязанностей налогоплательщика.

То обстоятельство, что налоговый орган не учёл положения пункта 1 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации при изменении квалификации деятельности налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки, не означает утрату возможности предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по результатам рассмотрения уведомления, поданного после окончания проверки, если освобождение применялось им фактически (налог не исчислялся и не предъявлялся).

Налогоплательщик, не соглашаясь с переквалификацией налоговым органом его деятельности и оспаривая ее обоснованность, действуя последовательно, не мог заявить о применении освобождения по статье 145 Налогового кодекса Российской Федерации. Иное означало бы согласие с подходом налогового органа относительно обоснованности переквалификации, что не соответствовало бы действительной позиции указанного лица и, по существу, лишило бы его права на защиту.

Из материалов дела следует, что Федоренко И.С. представляла в инспекцию налоговые декларации по налогу на доходы физических лиц и уплачивала данный налог за спорный период, исполняя тем самым обязанности налогоплательщика НДС. При этом она не признавалась налоговым органом плательщиком НДС.

Как видно из оспариваемого решения налогового органа и акта проверки, при определении налоговых обязательств Федоренко И.С. инспекция установила, что за каждый квартал 2013, 2014 и 2015 годов, за исключением 3-го квартала 2014 года, сумма выручки от сдачи в аренду (субаренду) нежилых помещений не превысила в совокупности два миллиона рублей.

При таких обстоятельствах изменение квалификации деятельности Федоренко И.С. (с физического лица на индивидуального предпринимателя) по результатам проведения выездной налоговой проверки и ненаправление ею уведомления в соответствии с пунктом 3 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации не влекут утрату возможности освобождения от уплаты НДС, который ею не исчислялся и не предъявлялся арендатору к уплате в составе арендной платы.

Доказывание по административным делам осуществляется на основе принципа состязательности и равноправия сторон административного судопроизводства при активной роли суда (пункт 7 статьи 6 и часть 1 статьи 14 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации). Данный принцип выражается в том числе в принятии судом предусмотренных Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации мер для всестороннего и полного установления всех фактических обстоятельств по административному делу, для выявления и истребования по собственной инициативе доказательств в целях правильного

разрешения административного дела (часть 2 статьи 14, часть 1 статьи 63, части 8 и 12 статьи 226 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Учитывая, что суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) лица, претендующего на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, были установлены налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки и привлечения данного лица к налоговой ответственности, судам при рассмотрении и разрешении административного дела, руководствуясь принципом состязательности, следовало проверить обстоятельства, свидетельствующие о наличии оснований для освобождения указанного лица от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, за тот или иной налоговый период, являвшийся предметом выездной налоговой проверки.

Кроме того, при определении налоговой базы инспекция учла доходы от сдачи в аренду нежилого помещения, расположенного по адресу: [REDACTED]. Признавая правомерным включение этих доходов в доход административного истца, суды сослались на то, что в расходных кассовых ордерах получателем наличных денежных средств указана Федоренко И.С.

Между тем в договоре аренды этого нежилого помещения от 30 декабря 2014 года, заключённом с КПК «Резерв», и в дополнительном соглашении к нему арендодателем указан ИП Федоренко А.В. Согласно пункту 4.1 данного договора право на получение платы за пользование арендованным имуществом принадлежит арендодателю. В материалы дела представлены выданная Федоренко А.В. 30 декабря 2014 года доверенность на право получения Федоренко И.С. причитающейся доверителю оплаты по указанному договору аренды, платёжное поручение о перечислении оплаты по договору аренды от 30 декабря 2014 года ИП Федоренко А.В., а также приказ об объявлении старшему кассиру КПК «Резерв» дисциплинарного взыскания в связи с ненадлежащим оформлением расходных ордеров при выдаче денежных средств из кассы по договору аренды от 30 декабря 2014 года.

В обжалуемых судебных актах перечисленным документам оценка не дана, мотивы, по которым они не приняты судами в качестве доказательства получения доходов по договору аренды от 30 декабря 2014 г. ИП Федоренко А.В., а не Федоренко И.С., не приведены.

Также суды не проверили доводы административного истца, указывающие на неполучение Федоренко И.С. в 2015 году арендной платы в сумме [REDACTED] руб., и в связи с этим двойное налогообложение за один и тот же вид дохода.

Судом не дана надлежащая правовая оценка доводам административного истца, сводящимся к тому, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит объективных признаков, с которыми

связано приобретение физическим лицом статуса индивидуального предпринимателя при сдаче в аренду принадлежащему ему имущества.

Проверяя законность санкции в виде начисления пени и привлечения к ответственности за налоговое правонарушение, суды не проверили, соблюдено ли требование защиты правомерных ожиданий предпринимателя при переквалификации деятельности Федоренко И.С. на предпринимательскую, и не выясняли вопросов, имеющих юридическое значение при привлечении к ответственности, а именно предоставлялось ли налоговым органом налогоплательщику время для исправления выявленных в ходе камеральной налоговой проверки ошибок, предлагалось ли налогоплательщику представить пояснения по выявленным обстоятельствам; не проверил суд и доводы административного истца о том, что налоговый орган имел информацию о доходах истца, поскольку в течение четырёх лет принимал декларации Федоренко И.С., в течение более шести лет – справки 2НДФЛ и налоговые платежи; воспользовался ли налоговый орган этой информацией, с тем чтобы предложить предпринимателю уплачивать налоги с учётом такого характера деятельности; уведомлялась ли Федоренко И.С. уполномоченным должностным лицом в пределах его компетенции о необходимости применения соответствующей системы налогообложения.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты являются незаконными, в связи с чем данные судебные акты подлежат отмене с направлением административного дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

На основании изложенного Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьями 328, 329, 330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации,

о п р е д е л и л а :

решение Рубцовского городского суда Алтайского края от 9 ноября 2017 года и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Алтайского краевого суда от 28 февраля 2018 года отменить.

Административное дело по административному иску Федоренко И.С. о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Алтайскому краю о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения направить на новое рассмотрение в Рубцовский городской суд Алтайского края в ином составе судей.

Председательствующий

Судьи