

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 308-КГ17-14457

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

06 марта 2018 г.

Дело № А53-18839/2016

Резолютивная часть определения объявлена 01 марта 2018 года.

Полный текст определения изготовлен 06 марта 2018 года.

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

председательствующего судьи Антоновой М.К.,

судей Прониной М.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе индивидуального предпринимателя Мокина Дениса Геннадьевича на решение Арбитражного суда Ростовской области от 08.12.2016, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2017 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.06.2017 по делу № А53-18839/2016

по заявлению индивидуального предпринимателя Мокина Дениса Геннадьевича о признании незаконным решения Межрайонной инспекции

Федеральной налоговой службы № 23 по Ростовской области от 17.03.2016 № 61386 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Судебное заседание проведено путем использования системы видеоконференц-связи при содействии Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда.

В заседании приняли участие представители:

от индивидуального предпринимателя – Севостьянов И.И.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 23 по Ростовской области – Воронежская Е.В., Десятников А.А., Редкокашина В.С., Рымарев А.В., Суховеев Е.М.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

индивидуальный предприниматель Мокин Денис Геннадьевич (далее – предприниматель, заявитель) обратился в Арбитражный суд Ростовской области с заявлением о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 23 по Ростовской области (далее – инспекция, налоговый орган) от 17.03.2016 № 61386 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Ростовской области от 08.12.2016, оставленным без изменения постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2017 и постановлением Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.06.2017, предпринимателю отказано в удовлетворении заявленного требования.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами, предприниматель обратился с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации, в которой ставит вопрос об отмене судебных актов арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав заявителя.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 29.12.2017 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 считает, что кассационная жалоба предпринимателя подлежит удовлетворению, а обжалуемые судебные акты - отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, в 2008 году Мокиным Д.Г. приобретена доля в праве собственности на недвижимое имущество (далее – нежилое помещение). С момента приобретения и по 2013 год нежилое помещение он сдавал в аренду и уплачивал с соответствующего дохода налог на доходы физических лиц.

В 2014 году предприниматель реализовал нежилое помещение по договору купли-продажи от 03.04.2014 за 2 800 000 рублей.

В качестве индивидуального предпринимателя Мокин Д.Г. зарегистрирован 24.11.2009, основным видом деятельности, заявленным при государственной регистрации, является оптовая торговля офисной мебелью. Осуществляя заявленную деятельность, предприниматель являлся по ней

плательщиком налога по упрощенной системе налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

В ходе проведения камеральной налоговой проверки представленной предпринимателем декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения за 2014 год, инспекция сделала вывод о том, что полученный доход от реализации нежилого помещения является доходом от предпринимательской деятельности и должен учитываться при исчислении налога, подлежащего уплате за этот период.

По результатам проверки инспекцией составлен акт от 30.10.2015 № 74007 и принято решение от 17.03.2016 № 61386, которым доначислено 280 000 рублей единого налога по упрощенной системе налогообложения, начислено 44 912 рублей 93 копейки пеней и 28 000 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Ростовской области от 14.06.2016 № 15-16/1626 решение инспекции оставлено без изменения, апелляционная жалоба предпринимателя – без удовлетворения.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суды трех инстанций, руководствуясь положениями статей 249, 346.12, 346.14, 346.15 Налогового кодекса, пришли к выводу, что доход, полученный предпринимателем от продажи нежилого помещения, непосредственно связан с предпринимательской деятельностью и подлежит обложению налогом по упрощенной системе налогообложения, предусмотренной главой 26.2 Налогового кодекса. Судебные инстанции исходили из того, что Мокин Д.Г. использовал недвижимое имущество в предпринимательской деятельности, поскольку систематически получал доход от сдачи в аренду нежилых помещений, не предназначенных для использования в личных, семейных и иных, не связанных с предпринимательскими, целях.

Между тем, по мнению Судебной коллегии, при рассмотрении данного дела судами трех инстанций не было учтено следующее.

На основании пунктов 1 и 3 статьи 346.11 Налогового кодекса упрощенная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения и предполагает, что в рамках этого специального налогового режима облагаются доходы гражданина, полученные от предпринимательской деятельности.

Согласно пункту 2 статьи 11 Налогового кодекса для целей законодательства о налогах и сборах в качестве индивидуальных предпринимателей рассматриваются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Данной нормой также закреплено, 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, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Бремя доказывания обстоятельств, указывающих на фактическое вступление гражданина в оборот в качестве субъекта предпринимательства и дающих основания для квалификации полученного физическим лицом дохода как связанного с предпринимательской деятельностью, лежит на налоговом органе.

В соответствии с пунктом 1 статьи 2 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.

По смыслу данной нормы направленность действий гражданина на систематическое получение прибыли, как признак деятельности предпринимателя, состоит в активных действиях - вовлечении соответствующих ресурсов (оборудования, рабочей силы, технологии, сырья, материалов, энергии, информационных ресурсов и тому подобное), нацеленности произведенных затрат на получение положительного финансового результата.

В этом контексте в соответствии с правовой позицией Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 18.06.2013 № 18384/12, о наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности может свидетельствовать изготовление (приобретение) имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации, хозяйственный учет операций, связанных с осуществлением сделок, взаимосвязанность всех совершенных гражданином в определенный период времени сделок.

В отношении деятельности по приобретению и реализации объектов недвижимости вывод о ее предпринимательском характере также может быть сделан с учетом множественности (повторяемости) данных операций, непродолжительного периода времени нахождения имущества в собственности гражданина (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.10.2013 № 6778/13).

При рассмотрении настоящего дела судами не исследована совокупность такого рода обстоятельств.

Следовательно, вывод судов о том, что доход от реализации нежилых помещений связан с предшествующим использованием данного имущества в предпринимательской деятельности гражданина, не может быть признан обоснованным.

При регистрации в качестве индивидуального предпринимателя в 2009 году заявитель указал об осуществлении им торговой деятельности.

В ходе рассмотрения дела заявитель ссылаясь на то, что спорное имущество приобретено им как гражданином задолго до регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, продолжительное время находилось в его собственности и фактически для ведения торговой деятельности не использовалось, в период с 2008 по 2013 нежилое помещение сдавалось в аренду иным лицам, в период владения вышеуказанной долей в праве собственности на недвижимое имущество и сдачи его в аренду декларировал полученный доход в соответствующих декларациях по НДФЛ, несмотря на то, что налог удерживался и перечислялся в бюджетную систему налоговыми агентами – арендаторами (указанными в декларациях, как источники дохода), имел разумные ожидания на получение имущественного налогового вычета в размере дохода, полученного от продажи нежилого помещения.

Кроме того, предприниматель, исходя из материалов дела, приводил сведения о том, что о природе дохода, декларируемого им в декларациях по НДФЛ, налоговому органу было известно, но сомнений в правильности уплаты НДФЛ с данного дохода налоговый орган не выражал, по-прежнему продолжал принимать налоговые декларации по НДФЛ и налоговые платежи, не проводя контрольные мероприятия и не уведомляя о необходимости применения специального налогового режима.

Как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, применение ранее установленных условий реализации прав и свобод должно осуществляться на основе принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства (определения от 03.03.2015 № 417-О, от 02.04.2015 № 583-О).

Налогоплательщик вправе предполагать, что если налоговый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими

декларируемые налоги, то у налогового органа нет сомнений в правильности уплаты налогов. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к произволу налоговых органов (определение от 12.07.2006 № 267- О).

Таким образом, вопрос законности доначисления налога по УСН с продажи доли в праве собственности на недвижимое имущество, как с предпринимательской деятельности, напрямую зависит от того, имел ли налоговый орган достаточную информацию в период сдачи имущества в аренду для того, чтобы квалифицировать данную деятельность, как предпринимательскую и воспользовался ли он данной информацией для того, чтобы предложить предпринимателю уплачивать налоги с учетом такого характера деятельности. При ином подходе нарушается требование защиты правомерных ожиданий предпринимателя.

Суды трех инстанций, согласившись с выводами налогового органа, не исследовали надлежащим образом доводы заявителя, не проверили, в какой мере налоговый орган был осведомлен о получении Мокиным Д.Г. дохода от сдачи в аренду нежилого помещения, что в последующем позволило ему сделать вывод об использовании этого имущества в предпринимательской деятельности.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального и процессуального права, повлиявшими на исход дела, а дело - направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам необходимо учесть изложенное, оценить представленные в материалы дела доказательства и доводы сторон, на

основании установленных обстоятельств правильно применить нормы материального права и проверить наличие (отсутствие) условий для привлечения к ответственности (начисления пени и штрафа) применительно к правовому поведению налогового органа и к действительным намерениям налогоплательщика при сдаче объекта недвижимости в аренду и последующей его реализации.

Руководствуясь статьями 176, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Ростовской области от 08.12.2016, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2017 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.06.2017 по делу № А53-18839/2016 отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Ростовской области.

Председательствующий судья

М.К.Антонова

Судья

М.В.Пронина

Судья

Д.В. Тютин