

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 304-КГ18-2570

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

03 июля 2018 г.

Дело № А70-907/2017

Резолютивная часть определения объявлена 27 июня 2018 года.

Полный текст определения изготовлен 03 июля 2018 года.

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Антоновой М.К., Павловой Н.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе индивидуального предпринимателя Пахалкова Геннадия Анатольевича на решение Арбитражного суда Тюменской области от 05.06.2017, постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 29.08.2017 и постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.12.2017 по делу № А70-907/2017

по заявлению индивидуального предпринимателя Пахалкова Геннадия Анатольевича к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тюменской области об отмене уведомлений от 14.11.2016 № 2.7-51/33,

№ 2.7-51/34, № 2.7-51/35 об отказе в освобождении от обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в порядке статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации.

В заседании приняли участие представители:

от индивидуального предпринимателя – Трошкова С.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тюменской области – Муравская Э.М., Рымарев А.В.

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 Пахалков Геннадий Анатольевич (далее – заявитель, предприниматель, Пахалков Г.А.) обратился в Арбитражный суд Тюменской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тюменской области (далее – инспекция, налоговый орган) об отмене уведомлений от 14.11.2016 № 2.7-51/33, № 2.7-51/34, № 2.7-51/35 об отказе в освобождении от обязанности по уплате налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в порядке статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Решением Арбитражного суда Тюменской области от 05.06.2017, оставленным без изменения постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 29.08.2017 и постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.12.2017, в удовлетворении требований предпринимателя отказано.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, заявитель ставит вопрос об отмене принятых по делу судебных актов арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального и

процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 29.05.2018 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.

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Выслушав представителей сторон, изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что кассационная жалоба предпринимателя подлежит удовлетворению, а обжалуемые судебные акты - отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, по результатам выездной налоговой проверки Пахалкова Г.А. по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налога на добавленную стоимость (далее – НДС), налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) и налога на землю за период с 01.01.2012 по 31.12.2014, налоговым органом принято решение от 04.12.2015 № 2.9-22/50/34/101дсп, в соответствии с которым заявителю доначислены 286 891 рубль налога на доходы физических лиц, 336 640 рублей НДС и соответствующие пени. Кроме того,

налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 и пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Тюменской области от 03.03.2016 № 113, принятым по результатам рассмотрения апелляционной жалобы предпринимателя, решение инспекции оставлено без изменения.

Основанием для доначисления налогов по общей системе налогообложения (НДС, НДС/Л), соответствующей суммы пеней и штрафных санкций послужил вывод налогового органа о том, что предоставляя в течение проверяемого периода в статусе физического лица в аренду принадлежащие на праве собственности нежилые помещения, Пахалков Г.А. фактически осуществлял предпринимательскую деятельность, полученные доходы от которой подлежат налогообложению в установленном законом порядке.

Не согласившись с решением налогового органа, предприниматель обратился в суд с соответствующим требованием.

Решением Ишимского городского суда Тюменской области от 22.09.2016 по делу № 2а-1219/2016, оставленным без изменения определением Тюменского областного суда от 19.12.2016, в удовлетворении требования заявителя о признании решения инспекции незаконным отказано.

Заявитель 04.10.2016 представил в инспекцию уведомления об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС за 2012-2014 годы с приложением документов, подтверждающих, что выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превышает в совокупности два миллиона рублей.

02.11.2016 Пахалков Г.А. был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя.

Инспекция уведомлениями от 14.11.2016 № 2.7-51/33, № 2.7-51/34, № 2.7-51/35 отказала предпринимателю в предоставлении права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС в соответствии со статьей 145 Налогового кодекса.

Поводом для отказа послужило отсутствие у заявителя статуса индивидуального предпринимателя на момент направления соответствующего уведомления; поступление уведомления об освобождении после окончания налоговой проверки, обжалования решения инспекции в вышестоящий налоговый орган и судебного разбирательства, а также предоставление неполного перечня подтверждающих документов в соответствии с пунктом 6 статьи 145 Налогового кодекса.

Считая уведомления инспекции незаконными, предприниматель обратился в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды трех инстанций исходили из правомерности принятия инспекцией оспариваемых уведомлений, поскольку в процессе проведения выездной налоговой проверки, принятия решения по результатам проверки и рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом Пахалков Г.А. не обращался в налоговый орган с уведомлением в порядке статьи 145 Налогового кодекса, в связи с чем у инспекции отсутствовали основания для предоставления заявителю освобождения от исполнения обязанности по уплате НДС.

При этом суды признали необоснованным отказ налогового органа в предоставлении рассматриваемого освобождения по причине отсутствия у Пахалкова Г.А. на момент обращения статуса индивидуального предпринимателя, отметив, что при установленных обстоятельствах на заявителя распространяются не только соответствующие обязанности, но и права, предусмотренные Налоговым кодексом, в том числе право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, предусмотренное статьей 145 Налогового кодекса.

Между тем, при рассмотрении дела судами трех инстанций не учтено следующее.

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, рассматриваемой во взаимосвязи с положениями ее статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования и установлении общих принципов налогообложения и сборов

связан требованиями обеспечения конституционных принципов равенства, справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной свободой усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога, а также основания и порядок освобождения от налогообложения (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 20.12.2016 № 2669-О, от 27.06.2017 № 1214-О).

Согласно пункту 1 статьи 145 Налогового кодекса 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 учета налога не превысила в совокупности двух миллионов рублей.

Как разъяснено в пункте 4 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» (далее – постановление от 30.05.2014 № 33), предусмотренное данной статьей Кодекса освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика обусловлено нецелесообразностью исчисления и администрирования налога в отношении лиц, которыми совершается незначительный объем облагаемых налогом операций.

Таким образом, институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика направлен на снижение налогового бремени в отношении лиц, имеющих несущественные обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые НДС. Условием для освобождения таких лиц от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налога, является

соответствие размера выручки налогоплательщика предельному уровню, установленному законом.

Положениями пункта 3 статьи 145 Налогового кодекса также предусмотрена обязанность организаций и индивидуальных предпринимателей, использующих право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, по представлению в налоговый орган по месту своего учета письменного уведомления и документов, подтверждающих право на такое освобождение.

Вместе с тем невыполнение этой обязанности (непредставления 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.

В пункте 2 постановления от 30.05.2014 № 33 разъяснено, что при толковании данной нормы судам необходимо исходить из того, что по смыслу пункта 3 статьи 145 Налогового кодекса налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать указанное право на освобождение, а последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения. Поэтому 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, для случаев, когда о необходимости уплаты НДС лицу становится известно по результатам мероприятий налогового контроля, проведенных инспекцией (в случае изменения квалификации деятельности налогоплательщика), порядок реализации права на освобождение от уплаты налога Налоговым кодексом не предусмотрен. Однако отсутствие установленного порядка не означает, что указанное право не может быть

реализовано предпринимателем (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.09.2013 № 3365/13).

Из материалов дела следует, что Пахалков Г.А. представлял в инспекцию налоговые декларации по НДС и уплачивал данный налог за спорный период, исполняя тем самым обязанности налогоплательщика налога на доходы физических лиц. При этом заявитель не признавался плательщиком НДС. Следовательно, то обстоятельство, что в рамках выездной налоговой проверки инспекция не учла положения пункта 1 статьи 145 Налогового кодекса при изменении квалификации деятельности налогоплательщика, не свидетельствует об утрате возможности предоставления предпринимателю освобождения по результатам рассмотрения уведомления, поданного после окончания проверки, если освобождение применялось им фактически (налог не исчислялся и не предъявлялся арендаторам к уплате).

Отказ в предоставлении права на освобождение от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой НДС, по изложенным инспекцией основаниям может привести к взиманию налога в отсутствие экономического источника его уплаты, имея в виду фактическое применение налогоплательщиком освобождения (непредъявление суммы налога на добавленную стоимость к уплате в составе арендной платы), что не отвечает требованиям пунктов 1 и 5 статьи 145 Налогового кодекса (определение Верховного Суда Российской Федерации от 31.01.2018 № 306-КГ17-15420).

Судебные инстанции, соглашаясь с выводом налогового органа об отсутствии у предпринимателя права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС в связи с поступлением уведомления об освобождении после окончания выездной налоговой проверки, в рамках которой им не заявлялось о применении указанного освобождения, равно как и при рассмотрении апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом, не учли, что Пахалков Г.А. обратился с уведомлением (04.10.2016) после принятия Ишимским городским судом Тюменской области решения от 22.09.2016 по делу № 2а-1219/20169, то есть после окончательной квалификации судом осуществляемой им деятельности по предоставлению в

аренду нежилых помещений в качестве предпринимательской и его статуса в качестве плательщика налогов по общей системе налогообложения.

С учетом правовой позиции, выраженной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.06.2013 № 1001/13, Пахалков Г.А., не соглашаясь с переквалификацией инспекцией сложившихся отношений в рамках административной стадии урегулирования спора и оспаривая обоснованность данной переквалификации в суде общей юрисдикции в рамках дела № 2а-1219/2016, действуя последовательно, не мог заявить о применении освобождения по статье 145 Налогового кодекса. Иное означало бы согласие с подходом инспекции относительно обоснованности переквалификации, что не соответствовало бы действительной позиции заявителя и по существу лишило бы его права на защиту. В связи с чем, при рассмотрении данного дела вопрос о наличии (отсутствии) у заявителя права на применение освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС по статье 145 Налогового кодекса не являлся предметом рассмотрения.

Как следует из решения налогового органа и установлено судами, при определении налоговых обязательств Пахалкова Г.А. инспекцией установлено, что за каждый квартал 2012, 2013 и 2014 годов сумма выручки предпринимателя от сдачи в аренду нежилых помещений без учета НДС не превысила в совокупности два миллиона рублей. В связи с чем, следует признать, что условия для применения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, предпринимателем соблюдены, оснований для отказа в применении освобождения у налогового органа не имелось и принятые им уведомления нельзя признать законными.

Учитывая, что на момент наступления срока (с 01.01.2012) для подтверждения права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, заявитель не являлся плательщиком названного налога, на него не распространялась обязанность по представлению документов, определенных статьей 145 Налогового кодекса, за октябрь, ноябрь и декабрь 2011 года.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые 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 права, повлиявшими на исход дела.

Заявленные предпринимателем требования подлежат удовлетворению.

Руководствуясь статьями 176, 201, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Тюменской области от 05.06.2017, постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 29.08.2017 и постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.12.2017 по делу № А70-907/2017 отменить.

Требования индивидуального предпринимателя Пахалкова Геннадия Анатольевича удовлетворить.

Признать недействительными уведомления Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тюменской области от 14.11.2016 № 2.7-51/33, № 2.7-51/34, № 2.7-51/35.

Обязать Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 12 по Тюменской области устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

М.К. Антонова

Судья

Н.В. Павлова