

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС23-30097

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

07 июня 2024 г.  
Дело № А76-5542/2022

Резолютивная часть определения объявлена 29 мая 2024 года.

Полный текст определения изготовлен 07 июня 2024 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 кассационную жалобу Межрайонной Инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области на решение Арбитражного суда Челябинской области от 03.04.2023, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.07.2023 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26.10.2023 по делу № А76-5542/2022

по заявлению индивидуального предпринимателя Новоселовой Елены Викторовны о признании частично недействительными решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

от 08.09.2021 № 10/16 и решения Управления Федеральной налоговой службы России по Челябинской области от 20.12.2021 № 16-07/008693@ (с учетом уточнения требований в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации),

при участии в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора: общества с ограниченной ответственностью «Тензор», общества с ограниченной ответственностью Информационно-правовой центр «Авантаж», Новоселова Павла Анатольевича.

В заседании приняли участие представители:

от Межрайонной Инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области – Денисаев М.А., Изотов А.В., Киреева О.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:**

Инспекцией Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска (в настоящее время - Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области; далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Новоселовой Елены Викторовны (далее – предприниматель, ИП Новоселова Е.Н.) по вопросу правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов, страховых взносов за период с 01.01.2017 по 31.12.2019.

По результатам проверки составлен акт от 12.04.2021 № 5 и принято решение от 08.09.2021 № 10/16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Данным решением предпринимателю начислены обязательные платежи в общей сумме 3 118 516 рублей 64 копейки, в том числе: 1 936 668 рублей налога по упрощенной системе налогообложения (далее – УСН) за 2017 – 2019 годы, 359 906 рублей 05 копеек пеней за неполную уплату налога по УСН и 387 333 рублей 60 копеек штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, Кодекс); страховые взносы за 2017 год - 135 357 рублей 96 копеек, за 2018 год - 123 638 рублей, за 2019 год – 56 920 рублей, пени в размере 53 909 рублей 84 копеек и штраф по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса в размере 63 183 рублей 19 копеек за неполную уплату страховых взносов за 2017 - 2019 годы в результате занижения налоговой базы; 1 000 рублей штрафа по пункту 1 статьи 119 Налогового кодекса за непредставление в установленный срок налоговых деклараций по форме 3-НДФЛ за 2018 и 2019 годы; 600 рублей штрафа по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса за непредставление в установленный срок документов в количестве 3 штук.

Управление Федеральной налоговой службы по Челябинской области (далее – управление) решением от 20.12.2021 № 16-07/008693@ оставило решение инспекции без изменения.

Считая решения инспекции и управления незаконными в части доначисления налога по УСН в размере 329 574 рублей и 146 700 рублей за реализацию имущества в 2018 и 2019 годах соответственно, 237 120 рублей за сдачу в аренду имущества в 2017 – 2019 годах, а также доначисления 236 536 рублей страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, начисления соответствующих сумм пеней и штрафных санкций, предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением, в котором просил признать решение инспекции от 08.09.2021 № 10/16 недействительным в соответствующей части, а также признать недействительным решение управления.

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 03.04.2023, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного

апелляционного суда от 18.07.2023, производство по заявлению о признании незаконным решения управления прекращено. Требования предпринимателя удовлетворены частично, решение инспекции признано недействительным в части доначисления налога по УСН за 2017-2019 годы в сумме 237 120 рублей, страховых взносов за 2017-2019 годы в сумме 38 665 рублей 60 копеек, соответствующих сумм пени и штрафа. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 26.10.2023 оставил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами в части удовлетворения требования предпринимателя, инспекция обратилась в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос об их отмене в данной части, ссылаясь на существенное нарушение судами норм права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 16.04.2024 кассационная жалоба налогового органа вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В судебном заседании представители налогового органа поддержали доводы кассационной жалобы.

Предприниматель в судебное заседание своего представителя не направил; о дате, времени и месте проведения судебного заседания извещен надлежащим образом.

От общества с ограниченной ответственностью «Тензор» поступило ходатайство о рассмотрении дела в отсутствие его представителя.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291<sup>14</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации считает, что кассационная

жалоба подлежит удовлетворению, а судебные акты - отмене в обжалуемой части.

Рассматривая спор в обжалуемой части, суды установили, что ИП Новоселова Е.В. в период с 01.01.2017 по 31.12.2019 осуществляла предпринимательскую деятельность по сдаче в аренду и реализации собственного недвижимого имущества, применяя УСН с объектом налогообложения «доходы».

Основной вид деятельности налогоплательщика - аренда и управление собственным или арендованным недвижимым имуществом, код ОКВЭД 68.20; дополнительными видами деятельности заявлены - покупка и продажа собственного недвижимого имущества (код ОКВЭД 68.10), управление недвижимым имуществом за вознаграждение или на договорной основе (код ОКВЭД 68.32).

В обоснование правомерности начисления за 2017 - 2019 годы единого налога по УСН, страховых взносов в сумме 38 665 рублей 60 копеек, соответствующих пеней и штрафа налоговый орган указал на занижение предпринимателем дохода, полученного от сдачи имущества в аренду.

В ходе мероприятий налогового контроля инспекцией установлено использование принадлежащего ИП Новоселовой Е.В. на праве собственности недвижимого имущества в предпринимательской деятельности с целью систематического получения дохода в виде арендной платы. Данное обстоятельство подтверждается договорами аренды, свидетельскими показаниями арендаторов, фактом освобождения от уплаты налога на имущество физических лиц, множественностью однородных сделок.

Вместе с тем, сдавая объекты недвижимости в аренду физическим лицам и получая арендную плату наличными денежными средствами либо в натуральной форме, предприниматель не учитывал соответствующие суммы при определении налоговой базы. Документы, подтверждающие размер полученной арендной платы, налогоплательщиком в ходе проверки не представлены.

При таком положении размер дохода, полученного от сдачи недвижимого имущества в аренду, определен налоговым органом с учетом свидетельских показаний арендаторов о сумме арендных платежей и сроках аренды, а также условий договоров аренды по взаимоотношениям с арендаторами. Ввиду отсутствия возможности иного учета доходов обязанность по уплате единого налога по УСН определена расчетным путем применительно к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса - на основании объективных и соответствующих действительности сведений о стоимости аренды объекта недвижимости.

Признавая решение инспекции в указанной части незаконным, суды трех инстанций исходили из того, что в силу положений статей 89, 90, 101 Налогового кодекса свидетельские показания являются источником информации о каких-либо обстоятельствах и не могут служить единственным и достаточным доказательством, безусловно подтверждающим факт получения предпринимателем денежных средств от физических лиц в том размере, который вменяется налогоплательщику. Иных документов, подтверждающих сумму полученного предпринимателем дохода, помимо протоколов допроса свидетелей, в материалах выездной налоговой проверки не имеется; расчет подлежащего к доплате налога на доходы физических лиц определен налоговым органом предположительно.

Как отмечено судами, свидетельские показания, пусть и сопоставимые с соответствующими условиями договоров аренды, не могут являться достаточными и подтверждающими факт получения предпринимателем денежных средств от физических лиц во вмененном инспекцией размере. С учетом изложенного судебные инстанции пришли к выводу, что решение инспекции в части доначисления налога в отношении операций по сдаче в аренду имущества не основано на надлежащих доказательствах.

Между тем судами не учтено следующее.

В соответствии с пунктами 3 и 8 статьи 23 Налогового кодекса налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих

доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, и в течение пяти лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено Кодексом.

По общему правилу налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (пункт 1 статьи 52 Кодекса).

В случае совершения налогоплательщиками действий, направленных на уклонение от уплаты налогов, в том числе отсутствие учета доходов и расходов, либо ведение учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, в силу подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, подлежит определению расчетным способом на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции Российской Федерации и законах общеправовых принципов налогообложения всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени (определения от 05.07.2005 № 301-О, от 23.04.2013 № 488-О, от 29.09.2015 № 1844-О, от 29.09.2020 № 2314-О и др.).

Согласно разъяснениям Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, данным в пункте 8 постановления от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами

части первой Налогового кодекса Российской Федерации», при определении налоговым органом сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.

Бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов.

Это обусловлено тем, что в случае применения расчетного метода начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2010 № 5/10).

Из приведенных положений законодательства и правовых позиций высших судебных инстанций вытекает, что исчисление налогов расчетным путем предполагает значительную степень гибкости производимых налоговым органом расчетов, поскольку именно налогоплательщик, не обеспечивший надлежащий учет своих доходов и расходов спровоцировал возникновение ситуации, при которой точное определение налоговой обязанности стало невозможным.

При применении расчетного способа налоговому органу достаточно представить доказательства, разумно обосновывающие произведенную им оценку доходов (расходов), которые могли быть получены (понесены) налогоплательщиком в рамках осуществляемой им экономической деятельности, а налогоплательщик - вправе представлять доказательства, уточняющие расчет налогового органа.

При этом к налоговому органу не могут предъявляться требования по обеспечению такой же степени точности расчета, производимого по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, которая должна была быть обеспечена самим налогоплательщиком.

Стандарт доказывания размера полученных доходов в условиях недобросовестных действий налогоплательщика не может быть аналогичным с ситуацией, когда факт получения дохода оформляется налогоплательщиком надлежащим образом. В ином случае недобросовестное лицо, получающее арендную плату посредством наличного расчета и уклоняющееся от уплаты налога, оказывается в более благоприятном правовом положении по сравнению с добросовестным налогоплательщиком.

Налоговый кодекс также не содержит ограничений в отношении видов доказательств, которыми может быть подтверждена величина доходов или расходов. В частности, данная норма не ограничивает налоговый орган в возможности использования показаний свидетелей в целях подтверждения обстоятельств, имеющих значение для определения масштабов деятельности налогоплательщика и, соответственно, для оценки ее потенциальной доходности (прибыльности).

В рассматриваемом случае инспекция, с учетом вида осуществляемой ИП Новоселовой Е.В. деятельности и свидетельских показаний, сделала вывод о наличии в действиях предпринимателя признаков сокрытия дохода от налогообложения. Документы, позволяющие осуществить налоговый контроль и определить действительные налоговые обязательства, предпринимателем представлены не были.

При таких обстоятельствах у налогового органа имелись основания для определения прав и обязанностей предпринимателя, исходя из подлинного экономического содержания его деятельности, и исчисления налога по УСН применительно к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса.

Позиция судов основана на недоказанности размера занижения предпринимателем дохода от сдачи имущества в аренду (инспекция исчислила

налоги приблизительно, а не достоверно). Однако суды не установили явных признаков произвольности того расчета суммы недоимки, который был произведен налоговым органом.

Каких-либо данных, позволяющих опровергнуть произведенный налоговым органом расчет, налогоплательщиком не представлено.

В этой связи вывод судов о том, что налоговым органом не представлены доказательства, с достоверностью подтверждающие сумму полученного предпринимателем дохода, в то время как исчисление налогов в ходе налоговой проверки не может быть основано на приблизительных суммах, противоречит самой сути расчетного метода исчисления налога.

При рассмотрении дела инспекцией также приводились доводы о противоречивом поведении налогоплательщика, выраженном в стремлении уклониться от уплаты налога по УСН и одновременно получить налоговую льготу.

Как указывал налоговый орган, деятельность по сдаче имущества в аренду осуществлялась ИП Новоселовой Е.В. в 2017-2019 годах на постоянной основе одним и тем же арендаторам. Заключенные с физическими лицами договоры аренды недвижимого имущества представлялись налогоплательщиком ранее (до проведения выездной налоговой проверки) с заявлениями на освобождение от обязанности по уплате налога на имущество физических лиц в связи с использованием данного недвижимого имущества в предпринимательской деятельности (пункт 3 статьи 346<sup>11</sup> Налогового кодекса). Договоры аренды содержат условия о цене сделки, порядке и форме оплаты (наличной и безналичной), их фактическое исполнение в конкретные периоды времени подтверждено свидетельскими показаниями арендаторов. Между тем на настоящий момент документальное подтверждение факта оплаты по данным договорам аренды предпринимателем опровергается.

В нарушение требований части 2 статьи 65, части 1 статьи 168 и части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации приведенные доводы остались без должного внимания со стороны судов,

несмотря на то, что в силу приведенных выше положений законодательства они имели значение для правильного разрешения спора.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшиеся по делу решение суда первой инстанции, постановление суда апелляционной инстанции и постановление суда округа в части признания решения инспекции недействительным подлежат отмене на основании части 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенным нарушением норм материального и процессуального права, а дело - направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, дать оценку доводам и возражениям лиц, участвующих в деле, с соблюдением принципов состязательности и равноправия сторон, а также установленных законом правил оценки доказательств, принять законный и обоснованный судебный акт.

Руководствуясь статьями 291<sup>11</sup>-291<sup>14</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

решение Арбитражного суда Челябинской области от 03.04.2023, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.07.2023 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26.10.2023 по делу № А76-5542/2022 о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска № 10/16 от 08.09.2021 в части начисления за 2017 - 2019 годы 237 120 рублей налога по упрощенной системе налогообложения и 38 665 рублей 60 копеек страховых взносов, соответствующих сумм пеней и штрафа, отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Челябинской области.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

М.К. Антонова

Судья

М.В.Пронина

Судья

Д.В.Тютин