

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 310-ЭС19-1705

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

02 июля 2019 г.

Дело № А62-5153/2017

Резолютивная часть определения объявлена 26 июня 2019 года.

Полный текст определения изготовлен 02 июля 2019 года.

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

председательствующего судьи Антоновой М.К.,

судей Павловой Н.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью Совместное предприятие «Бетула» на решение Арбитражного суда Смоленской области от 05.07.2018, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2018 и постановление Арбитражного суда Центрального округа от 06.12.2018 по делу № А62-5153/2017

по заявлению общества с ограниченной ответственностью Совместное предприятие «Бетула» (далее – общество, налогоплательщик, заявитель) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Смоленской

области (далее – инспекция, налоговый орган) о признании частично недействительным решения от 05.05.2017 № 09-06/10.

В заседании приняли участие представители:

от общества – Закариев О.З., Пилипчук М.П.;

от налогового органа – Матвиенко А.А., Фролова Т.Я., Шпекторова О.К.

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:

общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании частично недействительным решения инспекции от 05.05.2017 № 09-06/10.

Решением Арбитражного суда Смоленской области от 05.07.2018, оставленным без изменения постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2018 и постановлением Арбитражного суда Центрального округа от 06.12.2018, в удовлетворении заявленного требования отказано.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами, общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос об их отмене, ссылаясь на существенное нарушение судами норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 29.05.2019 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Согласно части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 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.

Как установлено судами и следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2013 по 31.12.2015.

По результатам проверки составлен акт от 29.03.2017 № 09-06/06дсп и принято решение от 05.05.2017 № 09-06/10, которым общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), за неуплату (неполную уплату) налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в виде штрафа в размере 149 381 рубля, за неуплату (неполную уплату) налога на прибыль организаций (далее – налог на прибыль) в виде штрафа в размере 67 906 рублей; по пункту 1 статьи 119 Налогового кодекса за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговых деклараций по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество организаций в виде штрафа в общей сумме 268 849 рублей; по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) сведений в виде штрафа в общей сумме 500 рублей.

Также указанным решением налогоплательщику доначислено 3 964 908 рублей НДС, 1 416 530 рублей налога на прибыль и 5 378 рублей налога на доходы физических лиц, начислены соответствующие суммы пени за несвоевременную уплату данных налогов.

Основанием для доначисления налогов послужили выводы инспекции об утрате обществом с 01.10.2007 права на применение упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) и применении в проверяемом периоде (с 01.01.2013 по 31.12.2015) данной системы налогообложения с нарушением пункта 5 статьи 346.13 Налогового кодекса без уведомления налогового органа.

Считая ненормативный акт инспекции частично незаконным, общество обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Оценив представленные в материалы дела доказательства, суды установили, что общество с 01.01.2006 применяло УСН на основании уведомления о возможности применения УСН от 05.12.2005 № 436, выданного налоговым органом.

Вместе с тем согласно данным Единого государственного реестра юридических лиц единственным участником общества с 25.12.2007 по 24.06.2012 являлось ООО «Гжать-Инвест» с долей участия в уставном капитале в размере ста процентов.

При таких обстоятельствах суды заключили, что в период с 25.12.2007 по 24.06.2012 общество не соответствовало требованиям, установленным пунктом 3 статьи 346.12 Налогового кодекса, вследствие чего утратило право на применение УСН, и должно было применять общий режим налогообложения.

В силу пункта 7 статьи 346.13 Налогового кодекса общество вправе было вновь перейти на УСН не ранее 24.06.2013, уведомив о переходе на данный режим в порядке и сроки, установленные пунктами 1 и 2 указанной нормы права.

Заявление о переходе на УСН общество в налоговый орган не подавало.

В силу подпункта 19 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения в сроки, установленные пунктом 2 статьи 346.13 Кодекса, не вправе применять данную систему налогообложения.

Учитывая установленные обстоятельства, суды трех инстанций, руководствуясь положениями подпункта 19 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса, пришли к выводу о том, что общество не вправе было применять УСН в 2013-2015 годах, а обязано было исчислять налоговые обязательства по общей системе налогообложения и исполнять обязанность по представлению налоговых деклараций, в том числе по НДС, налогам на прибыль и на имущество, в связи с чем у инспекции имелись правовые основания для принятия оспоренного решения.

Между тем судами не учтено следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 7 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской

Федерации» (далее – Закон о развитии малого и среднего предпринимательства) данный специальный налоговый режим установлен в целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства.

Применение субъектами малого и среднего предпринимательства упрощенной системы налогообложения носит уведомительный, а не разрешительный характер: правовое значение уведомления, направляемого согласно пунктам 1 и 2 статьи 346.13 Налогового кодекса организациями и индивидуальными предпринимателями, изъявившими желание перейти на УСН, состоит не в получении согласия налогового органа на применение данного специального налогового режима, а в выражении волеизъявления субъектов предпринимательства на добровольное применение УСН и в обеспечении надлежащего администрирования налога, полноты и своевременности его уплаты.

Как неоднократно отмечалось Конституционным Судом Российской Федерации (постановления от 16.07.2004 № 14-П, определение от 12.07.2006 № 266-О), в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации, механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно - надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения.

Если, осуществляя налоговый контроль, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1 - 3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации недопустимо.

В решениях Конституционного Суда Российской Федерации также неоднократно отмечалось, что в силу требований статей 1 (часть 1), 2, 17 (часть 1), 18, 19 и 55 (части 2 и 3) Конституции Российской Федерации применение условий реализации прав и свобод должно осуществляться на основе принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства (в том числе определения от 03.03.2015 № 417-О, от 02.04.2015 № 583-О).

Принимая во внимание изложенное, принудительный перевод субъекта предпринимательства с УСН на общую систему налогообложения по результатам налоговой проверки не может выступать самостоятельной целью налогового контроля, а при возникновении спора, связанного с соблюдением хозяйствующим субъектом процедуры начала применения данного специального налогового режима, во внимание должны приниматься не только действия налогоплательщика, но и поведение налогового органа, связанное с обеспечением реализации прав и законных интересов налогоплательщика, соразмерность и своевременность принимаемых налоговым органом мер.

Налоговые органы, обладающие сведениями о нарушении налогоплательщиком процедуры начала применения УСН хозяйствующим субъектом, обязаны своевременно осуществлять налоговый контроль и принимать меры в отношении состоящих на учете налогоплательщиков, в том числе требовать представления налоговой отчетности, приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках в случае ее непредставления по установленной форме в отношении тех налогов, которые налогоплательщик обязан уплачивать (пункт 2 статьи 22, подпункты 1 и 5 пункта 1 статьи 31, пункт 2 статьи 32 Налогового кодекса).

Общество в проверяемом периоде соответствовало критериям для лиц, имеющих право на применение УСН, установленным в статье 346.12 Налогового кодекса, за исключением требования об уведомлении налогового органа.

Таким образом, в случае, когда хозяйствующий субъект выразил свое волеизъявление использовать УСН, фактически применяя этот специальный налоговый режим (сдавал налоговую отчетность, уплачивал авансовые

и налоговые платежи), налоговый орган утрачивает право ссылаться на неполучение уведомления (получение уведомления с нарушением срока) и применять положения подпункта 19 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса в качестве основания изменения статуса налогоплательщика, если ранее налоговым органом действия налогоплательщика, по сути, были одобрены.

Аналогичная правовая позиция выражена в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018 (пункт 1), постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.06.2010 № 563/10.

При рассмотрении дела суды установили, что общество применяло УСН с 2006 года, в течение всего периода времени, в том числе в охваченный налоговой проверкой период (2013-2015 гг.), сдавало налоговую отчетность по УСН, исчисляло и уплачивало налоговые платежи по данному специальному налоговому режиму без каких-либо возражений со стороны налогового органа.

Об изменениях в составе участников общества и утрате в связи с этим возможности применения УСН налоговому органу было известно с момента внесения изменений в учредительные документы и единый государственный реестр юридических лиц (в период 2007-2012 гг.).

Инспекция, обладая сведениями о применении хозяйствующим субъектом УСН с нарушением процедуры, длительное время не требовала от общества представления отчетности по общей системе налогообложения и в течение всего охваченного налоговой проверкой периода не направляла обществу сообщение о несоответствии требованиям применения упрощенной системы налогообложения, предусмотренное приказом Федеральной налоговой службы от 02.11.2012 № ММВ-7-3/829@. Такое сообщение направлено обществу только в 2016 году в преддверии начала выездной налоговой проверки.

Следовательно, осуществляя хозяйственный учет в качестве налогоплательщика, применяющего УСН, исчисляя и уплачивая данный налог,

представляя по нему налоговую отчетность после устранения нарушения, предусмотренного подпунктом 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса, общество своими действиями подтвердило волеизъявление продолжать использовать специальный налоговый режим.

В то же время инспекция как орган, осуществляющий регистрацию юридических лиц, будучи осведомленной об изменении состава участников общества в прошлом и несоблюдении обществом порядка начала применения УСН, продолжила без каких-либо возражений принимать налоговые декларации за 2013-2015 годы, констатировала отсутствие нарушений законодательства о налогах и сборах по их завершении, то есть осуществляла налоговое администрирование общества как плательщика налогов по УСН.

При таких обстоятельствах, сама по себе неподача обществом повторного уведомления о намерении продолжать уплачивать налог по УСН с 2013 года в данном случае не могла служить основанием для принятия инспекцией решения об отсутствии у налогоплательщика права на применение данного налогового режима.

Действия инспекции, выразившиеся в переводе общества на общую систему налогообложения по результатам налоговой проверки за 2013-2015 годы по основанию неподачи нового уведомления о применении УСН, по существу, привели к принудительному изменению условий налогообложения субъекта предпринимательства в худшую для налогоплательщика сторону вопреки его волеизъявлению в ситуации, когда допущенное обществом нарушение (отсутствие поданного уведомления) являлось формальным, не вызвало реакции со стороны инспекции в разумные сроки и не привело к неполноте уплаты налогов, либо затруднениям в налоговом администрировании, что не отвечает требованиям пункта 1 статьи 7 Закона о развитии малого и среднего предпринимательства и пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса.

В сложившейся ситуации инспекция утратила право ссылаться на подпункт 19 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса в обоснование изменения статуса налогоплательщика и положения данной нормы не могли

служить основанием для доначисления налогов по общей системе налогообложения.

Учитывая изложенное, Судебная коллегия приходит к выводу о том, что суды трех инстанций допустили существенные нарушения норм материального права, в связи с чем на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемые судебные акты подлежат отмене, а заявленное обществом требование удовлетворению.

Руководствуясь статьями 291.11 - 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Смоленской области от 05.07.2018, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2018 и постановление Арбитражного суда Центрального округа от 06.12.2018 по делу № А62-5153/2017 отменить.

Требование общества с ограниченной ответственностью Совместное предприятие «Бетула» удовлетворить.

Признать решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Смоленской области от 05.05.2017 № 09-06/10 недействительным, за исключением эпизода, связанного с доначислением налога на доходы физических лиц и пени.

Председательствующий судья

М.К. Антонова

Судьи

Н.В. Павлова

Д.В. Тютин