



**АРБИТРАЖНЫЙ СУД
ПОВОЛЖСКОГО ОКРУГА**

420066, Республика Татарстан, г. Казань, ул. Красносельская, д. 20, тел. (843) 291-04-15
<http://faspo.arbitr.ru> e-mail: info@faspo.arbitr.ru

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ
арбитражного суда кассационной инстанции
Ф06-39633/2018**

г. Казань

Дело № А12-10193/2018

28 декабря 2018 года

Резолютивная часть постановления объявлена 25 декабря 2018 года.

Полный текст постановления изготовлен 28 декабря 2018 года.

Арбитражный суд Поволжского округа в составе:

председательствующего судьи Мухаметшина Р.Р.

судей Егоровой М.В., Хабибуллина Л.Ф.,

при участии представителей:

Бородаевой Любви Анатольевны – Абашева Р.Р., доверенность от 19.09.2017

Межрайонной инспекция Федеральной налоговой службы №3 по Волгоградской области – Майер В.В., доверенность от 09.01.2018, Зеленовой Е.И., доверенность от 03.12.2018,

Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области – Зеленовой Е.И., доверенность от 03.12.2018,

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу Межрайонной инспекция Федеральной налоговой службы №3 по Волгоградской области

на постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2018 (председательствующий судья Кузьмичева С.А., судьи Комнатная Ю.А., Смирников А.В.)

по делу № А12-10193/2018

по заявлению Бородаевой Любови Анатольевны к Межрайонной инспекция Федеральной налоговой службы №3 по Волгоградской области и Управлению Федеральной налоговой службы по Волгоградской области о признании незаконными уведомления и решений,

УСТАНОВИЛ:

Бородаева Любовь Анатольевна (далее - заявитель, налогоплательщик) обратилась в арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании незаконным отказа межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №3 по Волгоградской области (далее - инспекция, орган контроля, заинтересованное лицо) в освобождении заявителя от исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость (далее - НДС) за 2013, 2014 и 2015 года, о признании незаконным решения управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области (далее - вышестоящий налоговый орган, управление) № 177 от 31.01.2018 и требованием об освобождении Бородаевой Любови Анатольевны от исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость за 2013, 2014 и 2015 годы.

Определением арбитражного суда Волгоградской области от 05.04.2018 заявление принято, возбуждено производство по делу № А12-10194/2018.

Кроме того, Бородаева Любовь Анатольевна обратилась в арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании незаконным оставления межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы №3 по Волгоградской области без рассмотрения уведомления о переходе на упрощенную систему налогообложения, о признании незаконным решения управления № 177 от 31.01.2018, и требованием считать Бородаеву Любовь

Анатольевну перешедшей на упрощенную систему налогообложения, начиная с 01.01.2013.

Определением арбитражного суда Волгоградской области от 05.04.2018 заявление принято, возбуждено производство по делу №A12-10193/2018.

Определением от 03.05.2018 однородные дела № A12-10194/2018 и № A12- 10193/2018 в одно производство для совместного рассмотрения с присвоением объединенному делу номера № A12-10193/2018.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 20.06.2018 заявление Бородаевой Любви Анатольевны оставлено без удовлетворения.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2018 решение Арбитражного суда Волгоградской области от 20.06.2018 отменено в части отказа в удовлетворении заявленных требований о признании незаконным отказа межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №3 по Волгоградской области в освобождения Бородаевой Л.А. от исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость за 2013, 2014 гг. и об освобождении Бородаевой Л.А. от исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость за 2013, 2014. В указанной части принят новый судебный акт. Отказ межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №3 по Волгоградской области в освобождении Бородаевой Любви Анатольевны от исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость за 2013, 2014 гг. признан незаконным. Бородаева Любовь Анатольевна освобождена от исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость за 2013, 2014гг.

В остальной части заявленных требований об обязанности налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость за 2015 год, в отношении решения управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области № 177 от 31.01.2018 и требования о переходе на упрощенную систему налогообложения, начиная с 01.01.2013 решение оставлено без изменения.

Инспекция не согласилась с постановлением суда апелляционной инстанции и обратилась с кассационной жалобой, в которой просит его отменить полностью по основаниям, указанным в жалобе.

Представители налоговых органов в судебном заседании поддержали доводы, изложенные в кассационных жалобах.

Представитель заявителя в судебном заседании просил отказать в удовлетворении кассационной жалобы по доводам, изложенным в отзыве.

Поскольку заявителем кассационной жалобы принятый по делу судебный акт обжалуется только в части, то суд кассационной инстанции рассматривает дело в пределах доводов кассационной жалобы (часть 1 статьи 286 АПК РФ).

Кассационная инстанция, изучив материалы дела, доводы кассационной жалобы, заслушав явившихся в судебное заседание представителей налоговых органов, заявителя, проверив в соответствии со статьей 286 АПК РФ законность обжалуемого судебного акта, не находит оснований для его отмены.

Как установлено судами и следует из материалов дела, 06.10.2017 Бородаева Любовь Анатольевна направила в межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы №3 по Волгоградской области уведомление о переходе на упрощённую систему налогообложения, об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС за 2013, 2014 и 2015 года.

Инспекцией в ответе от 24.10.2017 № 07-45/19847 со ссылками на положения пункт 1 статьи 346.12, пункты 1-2 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ, Кодекс) уведомление о переходе на упрощённую систему налогообложения оставлено без рассмотрения.

Налогоплательщик обжаловал в вышестоящий налоговый орган действиями инспекции, связанные с отказом в праве на предусмотренное статьей 145 НК РФ освобождение от обязанности плательщика налога на добавленную стоимость за 2013-2015гг., а также оставление инспекцией без

рассмотрения её уведомления от 06.10.2017 о переходе с 01.01.2013 на упрощенную систему налогообложения.

Решением управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области от 31.01.2018 № 177 жалоба заявителя оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с решением вышестоящего налогового органа, а также отказом инспекции в освобождении от исполнения обязанности налогоплательщика по уплате НДС и оставлением без рассмотрения уведомления о переходе на упрощенную систему налогообложения, заявитель обратился в арбитражный суд.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении требований заявителя, пришел к выводу, что предпринимателем не представлены доказательства того, что оспариваемые решения являются незаконными и нарушают права и интересы заявителя в сфере предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом исходил из следующего.

Налоговым органом в отношении Бородаевой Л.А. проведена выездная налоговая проверка, охватывающая проверяемый период 2013 -2015 годы. По результатам проверки установлено, что Бородаева Л.А. сдавала принадлежащий ей на праве собственности земельный участок ООО «Газнефтесервис» и Колхоз «Родина» для использования в производственной деятельности арендатора, с целью систематического получения прибыли.

Решением инспекции от 29.03.2017 № 12-35/5 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику доначислен НДС и соответствующие ему пени и штрафы. Заявителем указанное решение инспекции оспорено в Жирновском районном суде Волгоградской области. Кроме того, в рамках данного дела рассматривалось встречное исковое заявление инспекции о взыскании задолженности на сумму 1697478,04 руб.

Решением Жирновского районного суда Волгоградской области от 24.08.2017 в удовлетворении требований Бородаевой Л.А. отказано, иск инспекции удовлетворен.

Определением Волгоградского областного суда от 08.11.2017 решение суда первой инстанции оставлено без изменения, апелляционная жалоба налогоплательщика без удовлетворения.

Суды пришли к выводу, что не обладая статусом индивидуального предпринимателя, заявитель занимался деятельностью, направленной на систематическое получение прибыли и является плательщиком НДС.

В соответствии с положениями Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 27.12.2012 № 34-П разъяснено, что отсутствие государственной регистрации само по себе не означает, что деятельность гражданина не может быть квалифицирована в качестве предпринимательской, если по своей сути она фактически является таковой.

В соответствии с пунктом 1 статьи 143 НК РФ индивидуальные предприниматели признаются налогоплательщиками по НДС. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, является правом налогоплательщика, которое может быть использовано при наличии оснований и соблюдении установленных статьей 145 НК РФ условий.

По мнению суда первой инстанции, у налогоплательщика имеется право на представление уведомления на освобождение в ходе самой проверки. Между тем заявитель, ни в процессе проведения налоговой проверки, принятия решения по результатам проверки и рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом с уведомлением в порядке статьи 145 Кодекса не обращался.

Заявитель обратился с уведомлением в налоговый орган 12.10.2017 на стадии рассмотрения дела в суде общей юрисдикции.

Кроме того, суд первой инстанции указал, что освобождение от исполнения обязанности по уплате НДС является правом налогоплательщика, которое носит уведомительный характер и возникает только в связи с представлением в налоговый орган соответствующих уведомления и документов, предусмотренных статьей 145 НК РФ.

Отменяя решение суда первой инстанции в указанной части, суд апелляционной инстанции правомерно исходил из следующего.

Согласно пунктам 1 и 5 статьи 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщиков НДС, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три последовательных календарных месяца сумма полученной ими выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила в совокупности двух миллионов 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.

Положениями пункта 3 статьи 145 НК РФ 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.

Из материалов дела следует, для применения льготы по статье 145 НК РФ 12.10.2017 заявитель представил в инспекцию уведомления об использовании права на освобождение от использования обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, начиная с 01.08.2013 (вх. № 39392 от

12.10.2017), по состоянию на 01.08.2014 (вх. № 39391 от 12.10.2017), по состоянию на 01.08.2015 (вх. № 39390 от 12.20.2017).

При этом налоговым органом отказано в указанной льготе, поскольку документов, предусмотренных пунктом 6 статьи 145 НК РФ налогоплательщиком до окончания проверки не представлено.

Как верно указал суд апелляционной инстанции, в случае непредставления налогоплательщиком подтверждающих документов последнему не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов. Налоговая инспекция должна была воспользоваться правом по истребованию недостающих документов.

Следовательно, само по себе то обстоятельство, что инспекция не учла положения пункта 1 статьи 145 НК РФ при изменении квалификации деятельности налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки, не означает утрату возможности предоставления предпринимателю освобождения по результатам рассмотрения уведомления, поданного после окончания проверки, если освобождение применялось им фактически (налог не исчислялся и не предъявлялся покупателям) и не истек установленный статьей 78 Налогового кодекса срок возврата (зачета) переплаты по налогу.

Указанная позиция изложена в Определении Верховного суда Российской Федерации от 03.07.2018 № 304-КГ18-2570.

Отказ в рассмотрении уведомления о применении освобождения 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 в цене реализуемых им товаров), что не отвечает требованиям пунктов 1 и 5 статьи 145 НК РФ (определение Верховного Суда Российской Федерации от 31.01.2018 № 306-КГ17-15420).

С учетом правовой позиции, выраженной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.06.2013 № 1001/13,

Бородаева Л.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-296/2017, действуя последовательно, не могла заявить о применении освобождения по статье 145 НК РФ. 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 НК РФ не являлся предметом рассмотрения.

Вменение арендодателю статуса предпринимателя по результатам налоговой проверки не должно влечь нарушение разумных ожиданий налогоплательщика относительно налоговых последствий совершенных им сделок (определение Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128).

Как следует из материалов дела и установлено апелляционным определением Волгоградского областного суда от 08.11.2017 №33а-17953/2017, 02.08.2012 было заключено дополнительное соглашение к договору аренды, заключенному между Бородаевой Л.А. и ООО «Газнефтесервис». Указанным дополнительным соглашением внесены изменения, касающиеся категории земельного участка, а также размера оплаты. Пунктом 2.1 установлена оплата в следующих размерах: с 01.09.2012 по 01.09.2013 в сумме 1 600 000 руб., за отчетный период с 01.09.2014 по 01.09.2015 – 1 936 000 руб., за отчетный период 01.09.2015 по 01.09.2016 – 2 129 600 руб.

Кроме того, согласно решения налогового органа № 12-35/5 от 29.03.2017, установлена сумма дохода Бородаевой Л.А. за соответствующий налоговый период: за 2013 год – 1 760 000 руб., за 2014 год – 1 939 380 руб., которая не превышала размера, установленного статьей 145 НК РФ.

В соответствии с пунктом 4 статьи 145 НК РФ по истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы, в частности, документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии с пунктом 1 данной статьи, без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала два миллиона рублей.

Учитывая, что на момент наступления срока 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 НК РФ за 2013, 2014, и 2015 гг.

Таким образом, следует признать, что условия для применения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, заявителем соблюдены, оснований для отказа в применении освобождения за 2013, 2014 гг. у налогового органа не имелось.

Учитывая превышение предельно допустимой выручки, освобождение от уплаты НДС в 2015 у Бородаевой Л.А., не усматривается.

Ссылка инспекции на судебный акт по делу №2а-296/2017 в порядке статьи 69 АПК РФ отклоняется судом кассационной инстанцией, в силу разнородности предмета заявленных требований по отношению к настоящему делу.

Выводы арбитражного суда апелляционной инстанции постановлены при правильном применении норм права, в связи с чем возражения налогового органа не опровергают позицию суда и не свидетельствуют о неправильном применении им норм права или допущенной ошибке.

Доводы, изложенные в кассационной жалобе тождественны тем доводам, которые являлись предметом рассмотрения суда апелляционной инстанции, им

дана надлежащая правовая оценка, основания для ее непринятия у кассационной инстанции отсутствуют.

По существу доводы кассационной жалобы сводятся к переоценке выводов суда апелляционной инстанции, что в силу положений статьи 286 и части 2 статьи 287 АПК РФ не допускается в суде кассационной инстанции.

На основании изложенного и руководствуясь пунктом 1 части 1 статьи 287, статьями 286, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Поволжского округа

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2018 по делу № А12-10193/2018 оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий судья

Р.Р. Мухаметшин

Судьи

М.В. Егорова

Л.Ф. Хабибуллин