

# Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 18.01.2019 N 78-КГ18-66

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

от 18 января 2019 г. N 78-КГ18-66

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации  
в составе

председательствующего Хаменкова В.Б.,

судей Зинченко И.Н. и Горчаковой Е.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по кассационной жалобе Слонова А.В. на решение Московского районного суда Санкт-Петербурга от 5 июня 2017 года, которым отказано в удовлетворении его административного иска об оспаривании акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Санкт-Петербургского городского суда от 25 сентября 2017 года об оставлении решения суда без изменения.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зинченко И.Н., объяснения Слонова А.В. и его представителей - адвокатов Минина А.Б. и Кузнецова Е.Л., поддержавших доводы кассационной жалобы, возражения против удовлетворения кассационной жалобы представителей Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 28 по Санкт-Петербургу Матвиенко А.А. и Сухановой И.В., а также представителя Управления Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу Афонского Д.С., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

в период времени с 26 ноября 2015 года по 25 мая 2016 года в отношении Слонова А.В. проведена выездная налоговая проверка по налогу на добавленную стоимость и налогу на доходы физических лиц за 2012 - 2014 годы, по результатам которой установлена недоимка по данным налогам и предлагается привлечь Слонова А.В. к ответственности за совершение налоговых правонарушений, о чем 27 июня 2016 года составлен акт N 09-10/06.

Решением Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 28 по Санкт-Петербургу от 10 августа 2016 года N 09-11/07 Слонов А.В. привлечен к ответственности за совершение налоговых правонарушений со взысканием штрафа в сумме 313 909 рублей, недоимки в сумме 5 168 324 рублей и пени в сумме 796 096 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу от 20 октября 2016 года N 16-13/45434 жалоба Слонова А.В. на указанное выше решение налогового органа оставлена без удовлетворения.

Слонов А.В. обратился в Московский районный суд Санкт-Петербурга с административным иском о признании названных выше акта выездной налоговой проверки и решений налоговых органов незаконными.

В обоснование своих административных исковых требований заявитель ссылался на то, что является собственником нежилых помещений, доход от сдачи в аренду которых, по его мнению, ошибочно квалифицирован налоговыми органами как доход от

предпринимательской деятельности. Заявитель полагал, что его доход от сдачи в аренду принадлежащих ему на праве собственности нежилых помещений не является доходом от предпринимательской деятельности, а является, исходя из положений части 1 статьи 34 Конституции Российской Федерации, доходом от иной экономической деятельности, поскольку сдача в аренду принадлежащих ему нежилых помещений представляет собою реализацию его права на распоряжение этим имуществом, при этом заявитель обращал внимание на то, что он состоит в трудовых отношениях и основной свой доход имеет от трудовой деятельности. Как утверждал заявитель, признаки предпринимательской деятельности носят оценочный характер, поэтому квалифицировать в соответствии с ними деятельность гражданина по сдаче в аренду собственного имущества в качестве предпринимательской деятельности возможно только при наличии полной информации обо всех обстоятельствах деятельности этого гражданина.

Кроме этого, по мнению заявителя, в случае квалификации деятельности гражданина в качестве предпринимательской деятельности к налогоплательщику подлежат применению не только нормы, возлагающие обязанности по уплате соответствующих налогов, но и нормы, позволяющие претендовать на соответствующие льготы, в том числе, на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость. Заявитель утверждал, что, не квалифицируя свою деятельность в качестве предпринимательской деятельности, в отсутствие виновных действий, узнал о своей обязанности уплачивать налог на добавленную стоимость в ходе налоговой проверки, по результатам которой был сделан вывод о характере его деятельности в качестве предпринимательской. Как полагал заявитель, в случае, если бы в подлежащем проверке периоде он, осуществляя предпринимательскую деятельность, имел бы статус индивидуального предпринимателя, то, подав заявление на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость, смог бы воспользоваться данным правом; поскольку по результатам налоговой проверки его деятельность в подлежащем проверке периоде была квалифицирована в качестве предпринимательской деятельности, и он был признан плательщиком налога на добавленную стоимость за прошедшие налоговые периоды, постольку указанное право должно быть учтено при определении действительных налоговых обязательств заявителя. В этой связи заявитель считает, что поскольку его доход за три предшествующих последовательных календарных месяца в течение подлежащего проверке периода не превысил в совокупности два миллиона рублей, постольку он на основании абзаца первого пункта 1 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации имеет право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость; следовательно, решение налогового органа в части возложения на заявителя обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, от уплаты которой он подлежит освобождению, не может быть признано законным.

Решением Московского районного суда Санкт-Петербурга от 5 июня 2017 года, оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Санкт-Петербургского городского суда от 25 сентября 2017 года, в удовлетворении административного иска отказано.

В кассационной жалобе с учетом письменного дополнения к ней Слонов А.В. просит указанные судебные акты отменить и принять по административному делу новое решение.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 23 ноября 2018 года кассационная жалоба с административным делом переданы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

Относительно доводов кассационной жалобы Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы N 28 по Санкт-Петербургу и Управлением Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу представлены письменные возражения, а Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы N 28 по Санкт-Петербургу - также письменные дополнения к своим возражениям.

Проверив материалы административного дела, обсудив доводы кассационной жалобы и дополнения к ней, а также доводы возражений на кассационную жалобу, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации пришла к следующему выводу.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке, в силу статьи 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, являются существенные нарушения норм материального права или норм процессуального права, которые повлияли на исход административного дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов, а также защита охраняемых законом публичных интересов.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что такие нарушения допущены судами первой и апелляционной инстанций.

Отказывая в удовлетворении административного иска, суд первой инстанции с учетом положений абзаца третьего пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации исходил из того, что сдача внаем собственного нежилого недвижимого имущества является одним из видов экономической деятельности согласно общероссийскому классификатору 029-2007, прибыль Слонова А.В. от сдачи принадлежащих ему на праве собственности жилых помещений составляла разницу между полученной арендной платой и расходами на содержание данных помещений, а систематичность получения прибыли подтверждается ежемесячными перечислениями Слонову А.В. от арендаторов денежных средств, при этом осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя не исключает возможности ведения такой деятельности. Также суд учел, что мотивы, по которым налогоплательщик не уплатил налоги, подлежащие уплате при осуществлении предпринимательской деятельности, не освобождают его от обязанности их уплаты, при этом административным истцом не представлены необходимые документы, в зависимости от наличия которых поставлена возможность предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика. Суд апелляционной инстанции с выводами суда первой инстанции согласился.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации с выводами судов первой и апелляционной инстанций в полной мере не согласилась.

В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Одним из федеральных налогов является налог на добавленную стоимость (подпункт 1 статьи 13 и положения главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации).

Согласно абзацу третьему пункта 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.

В силу требования, содержащегося в абзаце третьем пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации, лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, должны быть зарегистрированы в этом качестве в установленном законом порядке.

Также пунктом 1 статьи 23 Гражданского кодекса Российской Федерации закреплено, что предпринимательской деятельностью без образования юридического лица граждан вправе заниматься с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

В соответствии с частью 4 статьи 23 Гражданского кодекса Российской Федерации гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требования о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем.

Также абзацем четвертым пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, 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 Российской Федерации, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями;

Исходя из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, приведенной в постановлении от 27 декабря 2012 года N 34-П, отсутствие государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя само по себе не означает, что деятельность гражданина не может быть квалифицирована в качестве предпринимательской, если по своей сути она фактически является таковой.

Таким образом, законодатель связывает необходимость регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя с осуществлением им предпринимательской деятельности, о наличии которой в действиях гражданина может свидетельствовать, в частности, приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования.

Из положений пункта 2 статьи 11, пункта 1 статьи 143 и подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации следуют обязанности по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость в отношении индивидуальных предпринимателей и граждан, не зарегистрированных в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Как видно из материалов административного дела, Слонов А.В. является собственником трех нежилых помещений, приобретенных на основании договоров купли-продажи от 14

декабря 2007 года, от 11 июня 2010 года (заключенного по результатам торгов) и от 31 августа 2012 года.

Оценив представленные сторонами по настоящему административному делу доказательства в их совокупности и взаимосвязи, исходя из установленных обстоятельств административного дела, суды пришли к обоснованному выводу о доказанности обстоятельств осуществления Слоновым А.В. предпринимательской деятельности по сдаче в аренду принадлежащих ему на праве собственности нежилых помещений без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, учитывая цели и особенности действий Слонова А.В., коммерческое предназначение предоставляемой им в аренду недвижимости, установив, при этом, обстоятельства неисполнения им обязанностей налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость.

Доводы Слонова А.В. о том, что извлечение доходов от находящегося в его собственности имущества не может быть приравнено к прибыли от предпринимательской деятельности, основаны на неверном истолковании норм материального права и направлены на переоценку установленных обстоятельств по настоящему административному делу.

Как было сказано выше, о наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, осуществляемые систематически на свой риск организованные действия по использованию имущества, направленные на извлечение прибыли. Объективным критерием для квалификации деятельности гражданина по передаче имущественных прав на недвижимое имущество как предпринимательской может являться предусмотренное предназначение нежилых помещений, а также вид разрешенного использования земельных участков, на которых расположены нежилые помещения. Кроме этого, о деятельности гражданина в качестве предпринимательской могут свидетельствовать цели и основания приобретения гражданином указанного недвижимого имущества в собственность.

Установив, что принадлежащие Слонову А.В. нежилые помещения не предназначены для использования в личных, семейных, домашних нуждах и в результате деятельности Слонова А.В. по сдаче этих помещений в аренду происходит увеличение его экономической выгоды (прибыли), суды правильно квалифицировали полученные им доходы от сделок как прибыль от фактической предпринимательской деятельности с целью начисления налога на добавленную стоимость.

Вместе с тем Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что судам при рассмотрении и разрешении настоящего административного дела следовало учесть следующее.

Согласно пункту 1 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации 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 два миллиона 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.

Пунктом 3 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что лица, использующие право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, указанные в пункте 6 настоящей статьи, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации исходит из того, что невыполнение названной обязанности не влечет за собой утрату права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, что являлось бы несоразмерным последствием с точки зрения цели установления данного института.

Как разъяснено в пункте 2 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 года N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость", по смыслу пункта 3 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Для случаев, когда о необходимости уплаты налога на добавленную стоимость лицу становится известно по результатам мероприятий налогового контроля, в частности, в случае изменения квалификации деятельности налогоплательщика, порядок реализации права на освобождение от уплаты налога законом не предусмотрен.

Следовательно, само по себе то обстоятельство, что налоговый орган не учел положения пункта 1 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации при изменении квалификации деятельности налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки, не означает утрату возможности предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по результатам рассмотрения уведомления, поданного после окончания проверки, если освобождение применялось им фактически (налог не исчислялся и не предъявлялся).

Документы, подтверждающие право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, приведены в положениях пункта 6 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации. Такими документами являются: выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации); выписка из книги продаж; выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели).

В материалах административного дела имеется уведомление, направленное Слоновым А.В. в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы N 28 по Санкт-Петербургу 31 августа 2016 года (то есть после принятия оспариваемого решения о привлечении Слонова А.В. к ответственности за совершение налогового правонарушения) об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, с указанием на приложение документов, подтверждающих, по мнению Слонова А.В., соблюдение им условий предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Между тем при рассмотрении апелляционной жалобы на решение о привлечении Слонова А.В. к ответственности за совершение налогового правонарушения вышестоящий налоговый орган, рассмотрев вопрос об освобождении Слонова А.В. от исполнения обязанностей налогоплательщика, пришел к выводу об отсутствии оснований для его освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, так как им не представлены выписки из книг продаж и выписки из книг учета доходов и расходов и хозяйственных операций. Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации находит доводы налогового органа в этой части несостоятельными, поскольку представление указанных документов, прежде всего, обусловлено необходимостью подтверждения сумм выручки заявителя в определенном налоговом периоде, размер которой дает плательщику налога на добавленную стоимость право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в этом налоговом периоде. Вместе с тем, в случае по настоящему административному делу, суммы выручки по каждому из налоговых периодов были установлены по результатам выездной налоговой проверки, следовательно, требование о представлении названных документов нельзя признать обоснованным.

Судами при рассмотрении и разрешении административного дела и оценки доводов административного истца, ссылавшегося на наличие оснований для освобождения его от исполнения обязанностей налогоплательщика, не учтено, что в случае по настоящему административному делу изменение квалификации деятельности налогоплательщика (с деятельности физического лица на деятельность индивидуального предпринимателя) произошло по результатам проведения выездной налоговой проверки, в результате которой налогоплательщик был привлечен к налоговой ответственности, при этом суммы выручки от сдачи помещений в аренду были установлены самим налоговым органом, в связи с чем, отсутствие документов, предусмотренных положениями пункта 6 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации, не может однозначно свидетельствовать об утрате возможности предоставления Слонову А.В. освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по результатам рассмотрения уведомления, поданного им после окончания выездной налоговой проверки и принятия решения о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений, но до принятия решения вышестоящего налогового органа об оставлении жалобы на данное решение без удовлетворения.

Доказывание по административным делам осуществляется на основе принципа состязательности и равноправия сторон административного судопроизводства при активной роли суда (пункт 7 статьи 6 и часть 1 статьи 14 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации). Данный принцип выражается, в том числе, в принятии судом предусмотренных Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации мер для всестороннего и полного установления всех фактических обстоятельств по административному делу, для выявления и истребования по собственной инициативе доказательств в целях правильного разрешения административного дела (часть 2 статьи 14, часть 1 статьи 63, части 8 и 12 статьи 226 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Учитывая, что суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) лица, претендующего на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с

исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, были установлены налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки и привлечения данного лица к налоговой ответственности, судам при рассмотрении и разрешении административного дела, руководствуясь принципом состязательности, следовало проверить обстоятельства, свидетельствующие о наличии оснований для освобождения указанного лица от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, за тот или иной налоговый период, являвшийся предметом выездной налоговой проверки.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты являются незаконными, в связи с чем, данные судебные акты подлежат отмене с направлением административного дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

На основании изложенного, руководствуясь положениями части 1 статьи 329 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Московского районного суда Санкт-Петербурга от 5 июня 2017 года и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Санкт-Петербургского городского суда от 25 сентября 2017 года отменить.

Административное дело по административному иску Слонова А.В. об оспаривании акта налоговой проверки и решений налоговых органов направить на новое рассмотрение в Московский районный суд Санкт-Петербурга в ином составе судей.