

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № 309-КГ17-68

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

15 июня 2017 г.

Дело № А60-63435/2015

Резолютивная часть определения объявлена 07 июня 2017 года

Полный текст определения изготовлен 15 июня 2017 года

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

председательствующего судьи Антоновой М.К.,

судей Павловой Н.В., Прониной М.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе индивидуального предпринимателя Игнатенко Анатолия Александровича на решение Арбитражного суда Свердловской области от 29.03.2016, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.07.2016 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.11.2016 по делу № А60-63435/2015 Арбитражного суда Свердловской области

по заявлению индивидуального предпринимателя Игнатенко Анатолия Александровича к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №

14 по Свердловской области о признании недействительным решения от 17.09.2015 № 13 в части доначисления налога на добавленную стоимость в размере 126 590 рублей и соответствующих сумм пеней и штрафа, об уменьшении налоговых санкций (штрафы), предусмотренных статьями 122, 123 Налогового кодекса Российской Федерации, обязанности устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя.

В заседании приняли участие представители:

от индивидуального предпринимателя Игнатенко Анатолия Александровича – Сотников А.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Свердловской области – Матвиенко А.А., Скутина О.Я.

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:

по результатам выездной налоговой проверки, проведенной в отношении индивидуального предпринимателя Игнатенко Анатолия Александровича за период с 01.01.2012 по 31.12.2014 (далее – предприниматель, налогоплательщик) Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 14 по Свердловской области (далее – налоговый орган, инспекция) составлен акт от 12.08.2015 и принято решение от 17.09.2015 № 13 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с указанным решением предпринимателю доначислено 161 370 рублей налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее – УСНО) за 2012-2014 годы, 126 590 рублей налога на добавленную стоимость за 2013 год, 256 255 рублей налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), уменьшен исчисленный в завышенном размере НДФЛ за 2013 год на сумму 69 109 рублей, начислено 121 030 рублей

95 копеек пеней за нарушение срока уплаты налогов и штрафы, предусмотренные пунктом 1 статьи 122 и статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в общем размере 44 538 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области (далее – управление) от 23.11.2015 № 1359/15 решение инспекции частично изменено, в связи с чем налоговым органом произведен перерасчет налоговых обязательств и в адрес налогоплательщика выставлено требование об уплате налогов, сборов, пени, штрафа от 30.11.2015 № 1974 на общую сумму 638 308 рублей 49 копеек.

Считая требование незаконным, предприниматель обратился с жалобой в управление, решением которого требование инспекции признано недействительным в части сумм, превышающих реальный размер налоговых обязательств налогоплательщика по решению выездной налоговой проверки от 17.09.2015 № 13 в редакции решения управления от 23.11.2015 № 1359/15.

Письмом от 22.01.2016 № 13-06/01726 налогоплательщику сообщено об исправлении технической ошибки и указано, что налог по УСНО составляет 15 441 рубль 35 копеек, пени - 1 399 рублей 53 копейки, штрафные санкции - 772 рубля.

Полагая неправомерным решение налогового органа, налогоплательщик обратился в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании данного решения частично недействительным.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 29.03.2016, оставленным без изменения постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.07.2016 и постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 07.11.2016, в удовлетворении заявленных требований отказано.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, предприниматель просит отменить обжалуемые судебные акты в части отказа в признании недействительным решения инспекции по эпизоду

доначисления 126 590 рублей налога на добавленную стоимость, начисления 24 559 рублей 15 копеек пеней и 6 330 рублей штрафа, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального права, а также нарушение единообразия в применении правовых норм. В остальной части судебные акты предпринимателем не обжалуются.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 26.04.2017 кассационная жалоба предпринимателя вместе с делом переданы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия считает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а обжалуемые судебные акты - отмене в оспариваемой предпринимателем части.

Как установлено судами, предпринимателем в проверяемый период применялась упрощенная система налогообложения с объектом налогообложения в виде полученных доходов по виду предпринимательской деятельности - оптовая торговля, с 01.04.2013 в отношении операций по розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 квадратных метров по двум объектам торговли стала применяться патентная система налогообложения.

В соответствии с полученным предпринимателем патентом № 6617130000114 от 25.03.2013 право на применение патентной системы налогообложения налогоплательщику было предоставлено на период с 01.04.2013 по 31.12.2013 (9 месяцев).

Поскольку предпринимателем не была произведена оплата стоимости патента по второму сроку платежа, инспекция на основании пункта 6 статьи 346.46 Налогового кодекса пришла к выводу об утрате предпринимателем права на применение патентной системы налогообложения и возникновении у налогоплательщика после 01.04.2013 обязанности по уплате налогов,

предусмотренных общей системой налогообложения, в частности, налога на добавленную стоимость.

Отказывая предпринимателю в удовлетворении заявленных требований и признавая решение инспекции законным в оспариваемой части, суды трех инстанций исходили из положений пункта 6 статьи 346.45 Налогового кодекса, в соответствии с которым налогоплательщик, утративший право на применение патентной системы налогообложения, считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент.

Между тем, по мнению Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, судами трех инстанций не учтено следующее.

В соответствии с пунктом 7 статьи 12 Налогового кодекса данным кодексом могут устанавливаться специальные налоговые режимы, предусматривающие освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

В частности, специальные налоговые режимы установлены главами 26.2 «Упрощенная система налогообложения» и 26.5 «Патентная система налогообложения», и каждый из этих специальных режимов предусматривает освобождение применяющих их лиц от уплаты ряда налогов по общей системе налогообложения, в том числе, налога на добавленную стоимость (пункт 3 статьи 346.11 и пункт 45 статьи 346.43 Налогового кодекса).

При этом согласно пункту 1 статьи 346.11 Налогового кодекса упрощенная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, патентная система налогообложения - в силу пункта 2 статьи 346.43 Налогового кодекса применяется в отношении отдельных видов предпринимательской деятельности.

В случае применения патентной системы налогообложения в отношении отдельного вида предпринимательской деятельности, вместо уплаты налога

исходя из фактически полученной выручки от осуществления такой деятельности (пункт 1 статьи 346.17 Налогового кодекса) в бюджет уплачивается налог, определенный из денежного выражения потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода (статья 346.48 Налогового кодекса).

Пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса также установлено, в случае одновременного применения упрощенной и патентной систем налогообложения доходы, полученные от деятельности, в отношении которой налогоплательщиком был получен патент, суммируются с остальными полученными им доходами для целей определения суммового порога, необходимого для сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения.

С учетом изложенного, взаимосвязанные положения глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса позволяют сделать вывод о том, что упрощенная система налогообложения в случае ее применения индивидуальным предпринимателем является общей по отношению к патентной системе налогообложения, в рамках которой осуществляется налогообложение доходов лишь по отдельным видам деятельности налогоплательщика.

При этом глава 26.5 «Патентная система налогообложения» Налогового кодекса не содержит нормы, в силу которой утрата налогоплательщиком права на применение патентной системы налогообложения влекла бы одновременную утрату им права на применение упрощенной системы налогообложения, либо изменение порядка исчисления налога, уплачиваемого в рамках упрощенной системы.

Согласно пункту 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьей 346.15 и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 настоящего Кодекса, превысили 60 млн. рублей и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктами 3 и 4 статьи 346.12 и пунктом 3 статьи 346.14 настоящего Кодекса,

такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

В случае, если налогоплательщик применяет одновременно упрощенную систему налогообложения и патентную систему налогообложения, при определении величины доходов от реализации для целей соблюдения ограничения, установленного настоящим пунктом, учитываются доходы по обоим указанным специальным налоговым режимам.

Судами установлено, что упрощенная система налогообложения применялась предпринимателем в 2013 году. Соответственно, если общая сумма полученных им доходов не превысила пороговое значение, установленное пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, то на основании пункта 1 статьи 346.14 и пункта 1 статьи 346.17 Налогового кодекса при утрате права на применение патентной системы налогообложения все полученные предпринимателем доходы подлежат учету при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения.

При толковании положений пункта 6 статьи 346.45 Налогового кодекса суды трех инстанций не учли вышеизложенное и ошибочно не приняли во внимание пункт 3 статьи 346.11 Налогового кодекса, которым для лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения, предусмотрено их освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость.

Избранное судами толкование пункта 6 статьи 346.45 Налогового кодекса привело к возложению на предпринимателя избыточного налогового бремени в сравнении с той ситуацией, если бы им не применялась патентная система налогообложения, что не отвечает принципу равенства всех перед законом и по существу означает применение к налогоплательщику меры юридической ответственности, которая прямо не установлена законом.

Судебная коллегия отмечает, что Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса

Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» пункт 6 статьи 346.45 Налогового кодекса изложен в новой редакции, устранившей существующее противоречие действующего правового регулирования посредством указания на возможность перехода налогоплательщика на общий режим налогообложения (упрощенную систему налогообложения, на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (в случае применения налогоплательщиком соответствующего режима налогообложения)).

Учитывая, что в силу пунктов 6 - 7 статьи 3 Налогового кодекса акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить, а все неустранимые сомнения в их истолковании разрешаются в пользу налогоплательщика.

Данные выводы соответствуют правовой позиции, изложенной ранее в определении Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 20.01.2017 № 301-КГ16-16143.

Таким образом, у судов первой, апелляционной и кассационной инстанций отсутствовали правовые основания для отказа предпринимателю в удовлетворении заявленного требования в части эпизода, связанного с доначислением налога на добавленную стоимость, начислением соответствующих сумм пеней и взысканием штрафа.

При изложенных обстоятельствах судебные акты в оспариваемой части 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.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 – 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Свердловской области от 29.03.2016 по делу № А60-63435/2015, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.07.2016 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.11.2016 по тому же делу в части отказа индивидуальному предпринимателю Игнатенко Анатолию Александровичу в признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Свердловской области от 17.09.2015 № 13 по эпизоду доначисления 126 590 рублей налога на добавленную стоимость, начисления 24 559 рублей 15 копеек пени и взыскания 6 330 рублей штрафа отменить.

Решение инспекции в данной части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

М.К. Антонова

Судья

Н.В. Павлова

Судья

М.В. Пронина