

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС21-27837

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

15.04.2022

Дело № А41-14417/2021

Резолютивная часть определения объявлена 13.04.2022

Полный текст определения изготовлен 15.04.2022

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

председательствующего Завьяловой Т.В.,

судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе индивидуального предпринимателя Корчагина Александра Владимировича на решение Арбитражного суда Московской области от 19.05.2021 по делу № А41-14417/2021, постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2021 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.12.2021 по тому же делу

по заявлению Корчагина Александра Владимировича об отмене решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Красногорску

Московской области от 21.09.2020 № 7210 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения Управления Федеральной налоговой службы по Московской области от 03.12.2020 № 07-12/086819@.

В судебном заседании приняли участие представители:

от индивидуального предпринимателя Корчагина Александра Владимировича – Паньков П.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Красногорску Московской области – Денисаев М.А., Касаткина В.Н., Шагинян Н.А.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Московской области – Власов В.Л.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации,

установила:

индивидуальный предприниматель Корчагин Александр Владимирович (далее – Корчагин А.В., предприниматель, налогоплательщик) в 2019 году совмещал применение упрощенной системы налогообложения с патентной системой налогообложения.

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Красногорску Московской области (далее – инспекция, налоговый орган) Корчагину А.В. выдан патент на право применения патентной системы налогообложения на период с 01.01.2019 по 31.12.2019 по виду деятельности «подметание улиц и уборка снега; деятельность по очистке и уборке прочая, не включенная в другие группировки; деятельность по фотокопированию и подготовке документов и прочая специализированная вспомогательная деятельность по обеспечению деятельности офиса (группировка включает только услуги по подготовке документов и прочие услуги по обеспечению деятельности офиса); деятельность зрелищно-развлекательная прочая, не включенная в другие

группировки (группировка услуги по проведению фейерверков, световых и звуковых представлений); предоставление прочих персональных услуг, не включенных в другие группировки (группировка включает только услуги справочно-информационной службы по оказанию услуг населению по заполнению бланков, написанию заявлений, снятию копий по индивидуальному заказу населения; услуги справочно-информационной службы по приему в расклейку объявлений; услуги копировально-множительные по индивидуальному заказу населения; услуги посреднические на информацию о финансовых, экономических, промышленных и иных данных по индивидуальному заказу населения; услуги по оборудованию квартир (навеска карнизов, картин, вешалок, зеркал др. предметов); услуги по стирке и глажению белья на дому у заказчика; прочие персональные услуги, не включенные в другие группировки».

Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка налоговой декларации по налогу, уплачиваемому Корчагиным А.В. в связи с применением упрощенной системы налогообложения за 2019 год.

В рамках названной проверки налоговый орган установил, что в проверяемом периоде налогоплательщиком получен доход в результате оказания услуг по уборке и содержанию территорий на основании договора от 10.02.2017, заключенного с обществом с ограниченной ответственностью «Астерлинк».

Полагая, что при осуществлении дополнительно установленных законами субъектов Российской Федерации видов деятельности, в частности, при оказании услуг по подметанию улиц и уборке снега, патентная система налогообложения может применяться только в случае предоставления данных услуг физическим лицам, налоговым органом принято решение от 21.09.2020 № 7210 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно указанному решению предприниматель привлечен к ответственности по статье 122 Налогового кодекса Российской Федерации

(далее – Налоговый кодекс) в виде штрафа в размере 90 425 рублей, ему доначислен единый налог в связи с применением упрощенной системы налогообложения в сумме 452 124 рублей и пени – 29 342,52 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Московской области (далее – управление) от 03.12.2020 № 07-12/086819@ апелляционная жалоба предпринимателя оставлена без удовлетворения, решение инспекции без изменения.

Не согласившись с решениями инспекции и управления, Корчагин А.В. обратился в арбитражный суд с требованием об отмене данных ненормативных актов.

Решением Арбитражного суда Московской области от 19.05.2021, оставленным без изменения постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2021 и постановлением Арбитражного суда Московского округа от 02.12.2021, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Суды согласились с выводом налоговых органов, указав, что правом на применение патентной системы налогообложения обладают индивидуальные предприниматели, выполняющие работы либо оказывающие услуги в целях исключительно удовлетворения личных бытовых потребностей гражданина.

В подтверждение своей позиции суды, проанализировав положения глав 37 и 39 Гражданского кодекса Российской Федерации, сослались на абзац 2 пункта 1 Правил бытового обслуживания населения Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 15.08.1997 № 1025 (утратили силу с 01.01.2021 в связи с изданием постановления Правительства Российской Федерации от 11.07.2020 № 1036), согласно которому под относящимся к населению потребителем понимается гражданин, имеющий намерение заказать либо заказывающий или использующий работы (услуги) исключительно для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

При таких обстоятельствах суды пришли к выводу об отсутствии у налогоплательщика права на применение специального режима налогообложения в виде патентной системы налогообложения при оказании услуг (проведению работ) по уборке и содержанию территории по заказу юридического лица.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, Корчагин А.В., ссылаясь на допущенные арбитражными судами существенные нарушения норм материального права, просит отменить указанные судебные акты.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 17.03.2022 кассационная жалоба налогоплательщика вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

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 (часть 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации приходит к следующим выводам.

Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и

отдельные законодательные акты Российской Федерации» с 1 января 2013 года была введена в действие глава 26.5 «Патентная система налогообложения» Налогового кодекса. Как следует из пояснительной записки к законопроекту, его целью являлось налоговое стимулирование развития малого предпринимательства на основе совершенствования упрощенной системы налогообложения индивидуальных предпринимателей с использованием патента, повышение заинтересованности муниципальных образований в стимулировании легализации и развития на их территориях предпринимательской деятельности и увеличении за счет этого доходов своих бюджетов.

Для реализации указанных целей патентная система налогообложения вводится в действие законами субъектов Российской Федерации и применяется на соответствующих территориях субъектов Российской Федерации (пункт 1 статьи 346⁴³ Налогового кодекса).

На уровне федерального законодательства пунктом 2 статьи 346⁴³ Налогового кодекса установлен перечень видов деятельности, при осуществлении которых индивидуальным предпринимателям разрешается применять патентную систему налогообложения. При этом данная норма не ограничивает индивидуальных предпринимателей в праве на оказание всех видов услуг (работ) по заказам юридических лиц. Напротив, только в случаях, прямо поименованных в статье, содержится указание на возможность предоставления услуги по индивидуальному заказу населения (например, ремонт и пошив швейных, меховых изделий; ремонт электронной бытовой техники, часов, металлоизделий бытового и хозяйственного назначения, и другие).

Аналогично и Закон Московской области от 06.11.2012 № 164/2012-ОЗ «О патентной системе налогообложения на территории Московской области», установивший для целей применения указанного Закона дополнительно в статье 2 виды предпринимательской деятельности – «Подметание улиц и уборка снега; деятельность по чистке и уборке прочая, не

включенная в другие группировки...», не ограничил право налогоплательщиков на применение патентной системы налогообложения при предоставлении ими данной услуги по заказам юридическим лицам.

Судебная коллегия полагает ошибочным ограничительное толкование, данное судами при толковании понятия «бытовая услуга» применительно к видам деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения (подпункт 2 пункта 8 статьи 346⁴³ Налогового кодекса).

Перечень кодов видов деятельности в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, а также перечень услуг в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, для целей применения Налогового кодекса утверждены распоряжением Правительства Российской Федерации от 24.11.2016 № 2496-р (далее – Перечень № 2496-р).

В Перечне № 2496-р по кодам 81.29.2 и 81.29.9 в числе видов деятельности, отнесенных к бытовым услугам, поименованы «подметание улиц и уборка снега» и «деятельность по чистке и уборке прочая, не включенная в другие группировки», без ограничения круга потребителей (заказчиков) этих услуг.

Согласно положениям ГОСТа Р 57137-2016 «Бытовое обслуживание населения. Термины и определения» помимо физических лиц потребителями бытовых услуг могут быть юридические лица, например таких, как услуги промышленных прачечных, клининговых услуги, услуги химической чистки и другие. Результат деятельности исполнителя бытовой услуги в этом случае направлен на удовлетворение потребности индивидуального клиента или группы клиентов, независимо от того, выступает заказчиком гражданин либо юридическое лицо.

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2), в Российской

Федерации как правовом государстве законы о налогах и сборах должны содержать четкие и понятные нормы. Поэтому Налоговый кодекс предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить (пункт 6 статьи 3), а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах следует толковать в пользу налогоплательщика (пункт 7 статьи 3) (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 23 мая 2013 № 11-П, от 1 июля 2015 № 19-П, от 6 июня 2019 № 22-П).

Таким образом, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов, размер налогового бремени для каждого индивидуального предпринимателя должен определяться исходя из принципов равенства и экономического основания налога.

Вопреки вышеизложенному, состоявшееся в данном деле толкование понятия «бытовая услуга» привело к нарушению указанных принципов, поскольку, предоставляя одинаковые услуги и имея при этом сопоставимый экономический результат, налогоплательщики поставлены в зависимость от субъектного состава потребителя данной услуги, что влечет возможность произвольного начисления индивидуальному предпринимателю недоимки, пени и штрафа.

Вместе с тем, возможность применения специального налогового режима в виде патентной системы налогообложения должна устанавливаться в соответствии с целями, которые преследовал законодатель, и результатом экономической деятельности налогоплательщика.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как принятые при

существенном нарушении норм материального права в части отказа в удовлетворении требования о признании недействительным решения налогового органа от 21.09.2020 № 7210 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Требование Корчагина А.В. в указанной части подлежит удовлетворению.

Пунктом 75 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» определено, что решение вышестоящего налогового органа, принятое по жалобе налогоплательщика, может являться самостоятельным предметом оспаривания в суде, если оно представляет собой новое решение, а также по мотиву нарушения процедуры его принятия либо по мотиву выхода вышестоящего налогового органа за пределы своих полномочий.

Вынесенное управлением решение от 03.12.2020 № 07-12/086819@ по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика, в соответствии с которым решение инспекции оставлено без изменения и утверждено, само по себе не нарушает прав налогоплательщика и не устанавливает для него новых налоговых обязанностей.

Следовательно, в силу указанных положений решение вышестоящего налогового органа – управления в данном случае не могло быть рассмотрено арбитражными судами как самостоятельный предмет обжалования, в связи с чем производство по делу в указанной части подлежит прекращению на основании пункта 1 части 1 статьи 150 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Руководствуясь статьями 150, 176, 291¹¹ - 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Московской области от 29.05.2021 по делу № А41-14417/2021, постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2021 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.12.2021 по тому же делу отменить в части отказа в удовлетворении требования о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Красногорску Московской области от 21.09.2020 № 7210.

Требование индивидуального предпринимателя Корчагина Александра Владимировича в указанной части удовлетворить.

Признать недействительным решение Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Красногорску Московской области от 21.09.2020 № 7210 о привлечении Корчагина Александра Владимировича к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Производство по данному делу в части требования о признании недействительным решения Управления Федеральной налоговой службы по Московской области от 03.12.2020 № 07-12/086819@ прекратить.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судьи

М.К. Антонова

Д.В. Тютин