

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 301-КГ16-16143

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

20.01.2017

Дело № А38-7494/2015

Резолютивная часть определения объявлена 18.01.2017

Полный текст определения изготовлен 20.01.2017

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

председательствующего Завьяловой Т.В.

судей Антоновой М.К., Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе индивидуального предпринимателя Гайфуллина Александра Зулькафировича на постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.09.2016 по делу № А38-7494/2015 Арбитражного суда Республики Марий Эл

по заявлению индивидуального предпринимателя Гайфуллина Александра Зулькафировича к Инспекции Федеральной налоговой службы по

г. Йошкар-Оле о признании недействительным решения от 29.09.2015 № 34734 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено Управление Федеральной налоговой службы по Республике Марий Эл.

Судебное заседание проведено путем использования системы видеоконференц-связи при содействии Арбитражного суда Республики Марий Эл.

В заседании приняли участие представители:

от индивидуального предпринимателя Гайфуллина Александра Зулькафировича – Поляков В.А., Шишкина Е.А.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Йошкар-Оле – Матвиенко А.А., Рымарев А.В., Челпанова Л.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Республике Марий Эл – Челпанова Л.В.

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:**

по результатам камеральной налоговой проверки, проведенной в отношении представленной индивидуальным предпринимателем Гайфуллиным Александром Зулькафировичем (далее – предприниматель, налогоплательщик) налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц за 2014 год Инспекцией Федеральной налоговой службы по г. Йошкар-Оле (далее – налоговый орган, инспекция) составлен акт от 10.08.2015 и принято решение от 29.09.2015 № 34734 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым предпринимателю

предложено уплатить недоимку по налогу на доходы физических лиц в размере 191 235 рублей, начисленные суммы пеней в размере 3 760 рублей 12 копеек, а также предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) штраф в сумме 35 982 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Республики Марий Эл решением от 20.11.2015 № 130 отказало в удовлетворении апелляционной жалобы предпринимателя на указанное решение инспекции.

Полагая неправомерным решение налогового органа, налогоплательщик обратился в Арбитражный суд Республики Марий Эл с заявлением о признании данного решения недействительным.

Решением Арбитражного суда Республики Марий Эл от 24.02.2016, оставленным без изменения постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 16.05.2016, заявленное предпринимателем требование удовлетворено в полном объеме.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 13.09.2016 отменил состоявшиеся по делу судебные акты судов первой и апелляционной инстанций и направил дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Марий Эл.

В кассационной жалобе предприниматель ставит вопрос об отмене постановления суда кассационной инстанции, ссылаясь на существенные нарушения данным судом норм материального и процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, а также охраняемых законом публичных интересов.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 02.12.2016 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 обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия считает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а обжалуемый судебный акт – отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами, деятельностью предпринимателя в проверяемый налоговый период являлась сдача в аренду принадлежащих ему нежилых помещений.

Начиная с 01.01.2013 предпринимателем применялась упрощенная система налогообложения с объектом налогообложения в виде полученных доходов, а с 01.01.2014 в отношении операций по сдаче в аренду одного из помещений также стала применяться патентная система налогообложения.

В соответствии с полученным предпринимателем патентом от 25.12.2013 № 1215130001104 право на применение патентной системы налогообложения ему было предоставлено на период с 01.01.2014 по 31.12.2014 (12 месяцев), при этом общая стоимость патента составила 12 000 рублей, из которых 4 000 рублей подлежали уплате в срок до 27.01.2014, а 8 000 рублей – в срок до 01.12.2014.

Поскольку второй из указанных платежей уплачен не был, на основании пункта 6 статьи 346.45 Налогового кодекса инспекция пришла к выводу об утрате предпринимателем права на применение патентной системы налогообложения и возникновении у него после 01.01.2014 обязанности по уплате налогов, предусмотренных общей системой налогообложения, в частности, налога на доходы физических лиц.

В связи с этим полученный предпринимателем в течение 2014 года доход от деятельности по сдаче в аренду имущества, в отношении которой ранее им был получен патент, составивший за 2014 год 1 759 352 рублей, был включен в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Признавая незаконным решение инспекции и удовлетворяя требования налогоплательщика, суды первой и апелляционной инстанций установили, что спорные суммы дохода от сдачи имущества в аренды были учтены предпринимателем при исчислении и уплате налога по упрощенной системе налогообложения. Принимая во внимание то, что совмещение специальных налоговых режимов (упрощенной и патентной систем налогообложения) допускается Налоговым кодексом, а утрата права на применение патентной системы не влечет утрату права на применение упрощенной системы налогообложения, суды пришли к выводу о правомерности действий предпринимателя и необоснованности произведенных инспекцией доначислений.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, суд округа указал, что в соответствии с пунктом 6 статьи 346.45 Налогового кодекса налогоплательщик, утративший право на применение патентной системы налогообложения, считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент. По мнению суда кассационной инстанции, данная норма является специальной и не затрагивает права налогоплательщика на применение упрощенной системы налогообложения в отношении иной осуществляемой им деятельности.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации не может согласиться с принятым судом округа постановлением по следующим основаниям.

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 доходы физических лиц (пункт 3 статьи 346.11 и пункт 19 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, а 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.

Таким образом, 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.

Поскольку, как установлено судами первой и апелляционной инстанции, упрощенная система налогообложения применялась предпринимателем в 2014 году, 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 предприниматель правомерно учел все полученные им доходы при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения.

Делая вывод об обратном на основании буквального толкования пункта 6 статьи 346.45 Налогового кодекса и указывая на наличие у предпринимателя обязанности по уплате налога на доходы физических лиц по общей системе налогообложения, суд округа не учел вышеизложенного и ошибочно не принял во внимание пункт 3 статьи 346.11 Налогового кодекса, которым для лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения, предусмотрено их освобождение от уплаты налога на доходы физических лиц.

Избранное судом кассационной инстанции 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, Судебная коллегия полагает, что при рассмотрении данного дела судами первой и апелляционной инстанций сделаны обоснованные выводы о незаконности решения налогового органа.

В связи с этим постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятое с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции – оставлению в силе.

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

**определила:**

постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.09.2016 по делу № А38-7494/2015 Арбитражного суда Республики Марий Эл отменить.



Решение Арбитражного суда Республики Марий Эл от 24.02.2016  
и постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 16.05.2016  
по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

М.К. Антонова

М.В. Пронина