



Федеральная налоговая служба

Письмо

№ СА-4-7/8614@

07.05.2019

Федеральная налоговая служба направляет обзор судебной практики по спорам, связанным с квалификацией деятельности физических лиц в качестве предпринимательской в целях налогообложения.

На основании части 1 статьи 34 Конституции Российской Федерации каждый имеет право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности.

Согласно части 2 статьи 35 Конституции Российской Федерации каждый вправе иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами.

В соответствии с вышеуказанными положениями предпринимательская деятельность может заключаться не только в использовании гражданином результатов труда, но и в использовании принадлежащего ему имущества для целей осуществления предпринимательской деятельности. В то же время владение, пользование, а также распоряжение имуществом не рассматривается само по себе в качестве признака предпринимательской деятельности, а рассматривается как осуществление правомочий собственника.

В силу положений статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Статья 23 ГК РФ закрепляет ряд правил, регулирующих статус индивидуального предпринимателя. В отношении отдельных видов предпринимательской деятельности законом могут быть предусмотрены условия осуществления гражданами такой деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Исходя из положений пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс, НК РФ) индивидуальными предпринимателями являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. При этом 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, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 17.12.1996 N 20-П (также в определениях от 15.05.2001 N 88-О и от 11.05.2012 N 833-О), имущество физического лица юридически не разграничено на имущество, используемое в предпринимательской деятельности и используемое в личных целях. При получении физическим лицом доходов от деятельности, не относимой им к предпринимательской, но подлежащей квалификации в качестве таковой, на указанное лицо будет распространяться соответствующий режим налогообложения, установленный Налоговым кодексом для индивидуальных предпринимателей.

Квалификация сделок по отчуждению товаров, работ, услуг и имущественных прав как хозяйственных операций, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности возможна в том числе в силу длительности, систематичности и массовости действий, направленных на их приобретение и продажу.

Как отмечено в определении Верховного Суда Российской Федерации от 06.03.2018 N 308-КГ17-14457 по делу N А53-18839/2016 направленность действий гражданина на систематическое получение прибыли состоит в активных действиях - вовлечении соответствующих ресурсов (оборудования, рабочей силы, технологии, сырья, материалов, энергии, информационных ресурсов и т.д.), нацеленности произведенных затрат на получение положительного финансового результата.

В каждом конкретном случае, оценивая обстоятельства дела в совокупности и взаимосвязи, налоговым органам необходимо выяснять использовалось ли имущество в предпринимательской деятельности и определять занимается физическое лицо предпринимательской деятельностью или реализует свое право на осуществление гражданско-правовых сделок. При этом бремя доказывания обстоятельств, указывающих на фактическое вступление гражданина в оборот в качестве субъекта предпринимательской деятельности и дающих основания для квалификации полученного физическим лицом дохода как связанного с предпринимательской деятельностью, лежит на налоговом органе.

1. Общие признаки, свидетельствующие об осуществлении физическим лицом предпринимательской деятельности.

1.1. Приобретаемое гражданином имущество имеет предпринимательское назначение (не предназначено для использования в личных целях) и установлена направленность действий на систематическое получение прибыли.

При установлении целей приобретения имущества основным фактором являются обстоятельства направленности на систематическое получение дохода от использования рассматриваемого имущества или систематичной перепродажи имущества. Самого по себе факта совершения гражданином сделок по приобретению имущества для признания гражданина предпринимателем недостаточно, если последующие совершаемые им сделки не образуют предпринимательской деятельности.

Следует отметить, что в каждом конкретном случае вопрос о наличии признаков предпринимательской деятельности рассматривается отдельно - в зависимости от вида недвижимого имущества, его целевого назначения (жилое и нежилое) и характера его использования (для личных либо коммерческих целей), его количества, площади, периодичности заключения сделок и иных фактических обстоятельств.

В связи с этим, например, в письмах Минфина России от 07.11.2006 N 03-01-11/4/82 и ФНС России от 08.02.2013 N ЕД-3-3/412@ разъяснено, что о наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, следующие факты:

- изготовление или приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации;
- хозяйственный учет операций, связанных с осуществлением сделок;
- взаимосвязанность всех совершаемых гражданином в определенный период времени сделок;
- устойчивые связи с продавцами, покупателями, прочими контрагентами.

В письме ФНС России от 25.01.2011 N КЕ-3-3/142@ обращено внимание на то, что квалификация доходов, относящихся к предпринимательской деятельности, зависит от совокупности факторов, составляющих суть конкретного вида предпринимательской деятельности, в частности: оснований, в связи с которыми получено право собственности на реализуемое имущество; целей осуществляемых операций купли-продажи указанного имущества, а также наличия свидетельств о систематическом осуществлении указанных операций.

Изложенные позиции подтверждаются и судебной практикой.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 24.05.2016 N 302-КГ16-5502 по делу N А74-3836/2015 подтверждены выводы арбитражных судов, установивших, что нежилое помещение по своим функциональным характеристикам не было предназначено для использования в иных целях, не связанных с предпринимательской деятельностью; помещение приобретено за счет средств, полученных по кредитному договору, заключенному с банком от имени предпринимателя, с расчетного счета предпринимателя осуществлялись оплата названного кредита и процентов по нему, часть расходов, связанных с отделкой спорного помещения, оплата за потребленную помещением электроэнергию; предприниматель передал спорное нежилое помещение в безвозмездное пользование некоммерческому партнерству (где предприниматель и его супруга являются учредителями) и названное взаимозависимое лицо сдало помещение в аренду для оказания платных услуг.

В отношении деятельности по приобретению и реализации объектов недвижимости вывод о ее предпринимательском характере также может быть сделан с учетом множественности (повторяемости)

данных операций, непродолжительного периода времени нахождения имущества в собственности гражданина (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.10.2013 N 6778/13 по делу N A21-4082/2012).

Аналогичные выводы следуют из постановлений Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2010 N 14009/09 по делу N A07-15653/2008, от 29.10.2013 N 6778/13 по делу N A21-4082/2012, определений Верховного Суда Российской Федерации от 20.10.2016 N 306-КГ16-13451 по делу N A57-21330/2014, от 04.08.2017 N 310-КГ17-9553 по делу N A09-9807/2016, от 14.08.2017 N 304-КГ17-10687 по делу N A70-8178/2016, от 29.05.2018 N 309-КГ18-2588 по делу N A76-39/2017, от 20.07.2018 N 16-КГ18-17, от 19.12.2018 N 310-КГ18-20868 по делу N A35-3121/2017, от 25.12.2018 N 309-КГ18-21893 по делу N A76-14703/2017.

В постановлении от 18.06.2013 N 18384/12 по делу N A76-23943/2011 Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации отметил, что поскольку одним из видов деятельности заявленным налогоплательщиком как индивидуальным предпринимателем является покупка и продажа собственного недвижимого имущества, реализация принадлежавшего на праве собственности нежилого помещения, которое использовалось с целью получения дохода, в частности от сдачи его в аренду, не может являться разовой сделкой. С учетом того, что нежилое помещение по своим функциональным характеристикам изначально не предназначено для использования в иных целях, не связанных с предпринимательской деятельностью (для личных потребностей налогоплательщика), и отсутствием в материалах дела доказательств обратного, Президиумом сделан вывод о том, что полученный доход от продажи нежилого помещения непосредственно связан с предпринимательской деятельностью, реализация нежилого помещения осуществлялась в целях, направленных на систематическое получение прибыли.

Указанные подходы применимы не только к реализации имущества, но и к уступке имущественных прав. Например, в рамках дела N A76-16749/2015 (определение Верховного Суда Российской Федерации от 02.11.2016 N 309-КГ16-14303) предприниматель как кредитор уступил новому кредитору право требования на объект недвижимости (офисные помещения) к товариществу собственников жилья по обязательству, возникшему из договора о долевом участии в инвестировании строительства. Налоговый орган в ходе проверки включил в налоговую базу по УСН за 2014 год доход, полученный предпринимателем по договору уступки права требования. Предприниматель полагал, что право требования на объект недвижимости уступлено им как физическим лицом и не связано с получением дохода от предпринимательской деятельности. Судами установлен и материалами дела подтвержден факт сдачи в аренду спорного нежилого помещения (с учетом технических характеристик указанных объектов, не предполагающих их использования в личных целях) юридическим лицам (поступление платежей за аренду на расчетный счет предпринимателя и свидетельские показания арендаторов), соответственно факт получения предпринимателем налогооблагаемого дохода был установлен и доказан.

Таким образом, в каждом конкретном случае необходимо устанавливать цель приобретения (получения) гражданином имущества, от которого им был получен доход с учетом, в том числе, назначения этого имущества, исходя из функциональных характеристик такого объекта.

1.2. Реализованное гражданином имущество ранее использовалось им в предпринимательских целях.

В правоприменительной практике возникают вопросы о порядке применения налогового вычета по имуществу, ранее используемому в предпринимательской деятельности. В соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 1 пункта 1 настоящей статьи не предоставляется в случаях продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности.

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно (определения от 14.07.2011 N 1017-О-О, 19.11.2015 N 2552-О, от 29.03.2016 N 486-О, от 28.02.2017 N 238-О, от 28.06.2018 N 1634-О, от 17.07.2018 N 1678-О) указывал, что возможность применения имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) при продаже имущества для целей исчисления и уплаты НДФЛ не распространяется на физических лиц, использующих имущество в предпринимательской деятельности, что определено в статье 220 НК РФ.

Вместе с тем в ходе осуществления мероприятий налогового контроля налоговыми органам следует также учитывать выводы Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенные в определении от 06.03.2018 N 308-КГ17-14457 по делу N A53-18839/2016. В данном деле в ходе проведения проверки декларации по упрощенной системе налогообложения (далее - УСН) за 2014 год, инспекция сделала вывод о том, что полученный доход от реализации нежилого помещения является доходом от предпринимательской деятельности и должен учитываться при исчислении налога, подлежащего уплате за этот период. Налоговый орган полагал, что доход от продажи нежилого помещения непосредственно связан с предпринимательской деятельностью, поскольку нежилое помещение ранее сдавалось в аренду (с 2008 по 2013 гг.) и по своим характеристикам не предназначено для иных, не

связанных с предпринимательскими, целей. Предприниматель, в свою очередь, указывал на то, что с момента приобретения и по 2013 год он декларировал полученный доход (от сдачи в аренду) в соответствующих декларациях по НДФЛ (налог удерживался и перечислялся налоговыми агентами - арендаторами) и имел разумные ожидания на получение имущественного налогового вычета в размере дохода, полученного от продажи нежилого помещения. После регистрации в качестве предпринимателя в 2009 году инспекция продолжала принимать декларации по НДФЛ и налоговые платежи, не проводя проверку и не уведомляя о необходимости применения УСН по соответствующему доходу.

Судебная коллегия пришла к выводу, что бремя доказывания обстоятельств, указывающих на фактическое вступление гражданина в оборот в качестве субъекта предпринимательства и дающих основания для квалификации полученного физическим лицом дохода как связанного с предпринимательской деятельностью, лежит на налоговом органе. Вопрос законности доначисления налога по УСН с продажи доли в праве собственности на недвижимое имущество, как с предпринимательской деятельности, напрямую зависит от того, имел ли налоговый орган достаточную информацию в период сдачи имущества в аренду для того, чтобы квалифицировать данную деятельность как предпринимательскую, и воспользовался ли он данной информацией для того, чтобы предложить предпринимателю уплачивать налоги с учетом такого характера деятельности. При ином подходе нарушается требование защиты правомерных ожиданий предпринимателя.

Одновременно Федеральная налоговая служба сообщает, что Федеральными законами от 27.11.2018 N 424-ФЗ и N 425-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" дополнены в том числе положения пункта 17.1 статьи 217 НК РФ (разрешено применять освобождение от НДФЛ в отношении доходов от продажи транспортных средств, жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков или доли (долей) в них, непосредственно используемых в предпринимательской деятельности, при соблюдении минимального предельного срока владения) и подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ (доход от продажи транспортных средств, жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков или доли (долей) в них может быть уменьшен на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества, за вычетом ранее учтенных расходов при применении специальных налоговых режимов в соответствии с главами 26.1 и 26.2 (при выборе объекта налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов) НК РФ или в составе профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных статьей 221 НК РФ, при условии представления в налоговый орган документов, подтверждающих расчет суммы такого имущественного налогового вычета). Указанные изменения вступают в силу с 01.01.2019.

2. Возложение обязанностей налогового агента на покупателей государственного или муниципального имущества, которые фактически осуществляют предпринимательскую деятельность.

Согласно абзацу 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ при реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом налога. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации (передаче) указанного имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) указанного имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Указанные лица обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Проверяя правильность применения налоговыми агентами данной нормы налоговыми органам необходимо принимать во внимание определение Верховного Суда Российской Федерации от 31.08.2017 N 307-КГ17-11240 по делу N А21-1516/2016.

Как следует из судебных актов по делу, налоговым органом была проведена проверка индивидуального предпринимателя, в ходе которой установлены обстоятельства покупки и продажи нежилых помещений в период, когда регистрация в качестве индивидуального предпринимателя у гражданина отсутствовала. Объекты недвижимости были приобретены заявителем на основании договоров купли-продажи муниципального имущества.

По мнению налогового органа, приобретение и продажа помещений является предпринимательской деятельностью, с дохода от которой подлежали исчислению и уплате НДФЛ и налог на добавленную стоимость (далее - НДС). Вместе с тем предприниматель в нарушение пункта 3 статьи 161 Налогового

кодекса не исполнил функции налогового агента по исчислению и уплате в бюджет НДС с выкупной стоимости муниципального имущества по договорам купли-продажи и не представил налоговые декларации по НДС.

Признавая решение налогового органа законным, судебные инстанции исходили из доказанности совокупности обстоятельств, свидетельствующих о том, что систематическая деятельность предпринимателя по приобретению и продаже большого количества недвижимого имущества без цели его личного использования фактически является видом предпринимательской деятельности, направленной на получение дохода, что влечет обязанность заявителя по уплате с такого дохода НДС и НДФЛ.

Из определения Верховного Суда Российской Федерации от 23.05.2017 N 310-КГ16-17804 и судебных актов по делу N А09-10032/2015 следует, что индивидуальным предпринимателем, не исполнившим обязанности налогового агента, приводились доводы о заключении им договоров купли-продажи муниципального имущества в качестве физического лица, а не индивидуального предпринимателя, вследствие чего отсутствовала обязанность удержать и уплатить в бюджет НДС. Данные доводы были судами отвергнуты, поскольку в силу статей 17, 18, 23 ГК РФ при регистрации индивидуального предпринимателя не создается новое лицо (субъект права), поэтому оформление документов (договоров и пр.) на имя гражданина (физического лица) без указания на наличие у него статуса индивидуального предпринимателя не означает, что соответствующее имущество не используется (не будет использоваться) им в предпринимательской деятельности, равно как и не отменяет наличия у гражданина статуса индивидуального предпринимателя. Заявитель в проверяемый период, являясь стороной заключенных им договоров купли-продажи, не мог не осознавать того факта, что является индивидуальным предпринимателем и несет все обязанности, вытекающие из данного статуса. Факт использования приобретенного имущества именно в предпринимательской деятельности был подтвержден обстоятельствами, установленными по результатам налоговой проверки. Соответственно, на основании абзаца 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ у предпринимателя возникла обязанность исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС при перечислении выкупной стоимости муниципального имущества, приобретаемого в собственность для предпринимательской деятельности.

3. Признаки, не позволяющие квалифицировать деятельность физического лица в качестве предпринимательской.

Деятельность физического лица не подпадает под определение предпринимательской, если отсутствуют ключевые признаки, поименованные в статье 2 ГК РФ.

3.1. Доходы получены не в связи с самостоятельной предпринимательской деятельностью.

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлениях от 24.02.2004 N 3-П и от 27.12.2012 N 34-П изложил правовую позицию, согласно которой основой конституционно-правового статуса участников хозяйственных обществ (юридических лиц, а также физических лиц, в том числе не являющихся предпринимателями) служит право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, которое реализуется через владение акциями, удостоверяющими обязательственные права ее владельца по отношению к акционерному обществу; при этом деятельность акционеров не является предпринимательской (она относится к иной не запрещенной законом экономической деятельности) - предпринимательскую деятельность осуществляют не акционеры как таковые, а само акционерное общество. Данный вывод в полной мере распространяется и на иные, помимо владения акциями, права участия в уставном капитале коммерческой организации и означает, что такое участие само по себе не может расцениваться в качестве предпринимательской деятельности.

В пункте 2 Обзора судебной практики по делам, связанным с защитой прав потребителей финансовых услуг (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 27.09.2017), по вопросу о применимости Закона РФ от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей" к клиенту банка, изложена правовая позиция, согласно которой получение гражданином дохода при снятии с банковского счета денежных средств в иностранной валюте за счет курсовой разницы не свидетельствует об осуществлении им предпринимательской деятельности, если банковский счет не используется таким гражданином для нужд, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Таким образом, вышеуказанные подходы применимы к "пассивным" доходам от использования и распоряжения имуществом, в том числе к дивидендам и процентам по вкладам, займам, доходам от сдачи имущества, приобретенного для личных нужд, в аренду и иным аналогичным по характеру выплатам, что само по себе не свидетельствует об осуществлении предпринимательской деятельности.

3.2. Отсутствует признак систематичности извлекаемой прибыли.

Недопустимо признание деятельности предпринимательской на основе единичных случаев совершения гражданско-правовых сделок.

Очевидно, что не соответствуют определению предпринимательской деятельности, изложенному в статье 2 ГК РФ, случаи нерегулярной по характеру реализации товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Разовое оказание личных услуг также не может однозначно свидетельствовать о наличии признаков систематичности в деятельности физического лица и ее предпринимательском характере. Налоговые обязательства по удержанию НДФЛ в данном случае исполняются нанимателем - налоговым агентом как источником выплаты дохода по договорам гражданско-правового характера в порядке, установленном статьей 226 НК РФ.

В пункте 13 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2006 N 18 "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" отмечено, что отдельные случаи продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг лицом, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, не образуют состава административного правонарушения в виде осуществления предпринимательской деятельности без государственной регистрации при условии, если количество товара, его ассортимент, объемы выполненных работ, оказанных услуг и другие обстоятельства не свидетельствуют о том, что данная деятельность была направлена на систематическое получение прибыли.

Доказательствами, подтверждающими факт занятия указанными лицами деятельностью, направленной на систематическое получение прибыли, в частности, могут являться:

- показания лиц, оплативших товары, работу, услуги, расписки в получении денежных средств,
- выписки из банковских счетов лица, привлекаемого к административной ответственности, акты передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг), если из указанных документов следует, что денежные средства поступили за реализацию этими лицами товаров (выполнение работ, оказание услуг),
- размещение рекламных объявлений, выставление образцов товаров в местах продажи, закупку товаров и материалов, заключение договоров аренды помещений.

Вместе с тем само по себе отсутствие прибыли не влияет на квалификацию указанного правонарушения, поскольку извлечение прибыли является целью предпринимательской деятельности, а не ее обязательным результатом.

4. Реализация права на освобождение от уплаты НДС в порядке статьи 145 НК РФ.

В случае переквалификации деятельности физического лица в предпринимательскую обязанностью налоговых органов является определение неисполненных налоговых обязательств.

В судебной практике встречаются споры, в которых налоговые органы не учитывают в полной мере право налогоплательщика на применение положений статьи 145 НК РФ, освобождающих налогоплательщика от обязанностей по уплате НДС при соблюдении определенных данной статьей условий.

Как указано в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.09.2013 N 3365/13 по делу N А52-1669/2012 по смыслу пункта 1 статьи 145 НК РФ 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, а возможность применения освобождения обусловлена совершением налогоплательщиком операций, не имеющих значения для целей взимания налога исходя из их несущественного объема. Для случаев, когда о необходимости уплаты НДС предпринимателю становится известно по результатам мероприятий налогового контроля, проведенных инспекцией, порядок реализации права на освобождение от уплаты НДС Налоговым кодексом не предусмотрен. Однако отсутствие установленного порядка не означает, что указанное право не может быть реализовано предпринимателем.

В этой связи, как отмечено в пункте 2 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" (далее - постановление Пленума ВАС РФ N 33), невыполнение обязанности (непредставления уведомления или нарушение срока его представления), предусмотренной пунктом 3 статьи 145 НК РФ, не является безусловным основанием утраты права на освобождение. При толковании данной нормы необходимо исходить из того, что по ее смыслу налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать указанное право

на освобождение, а последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения.

Поэтому лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов.

Как следует из определения Верховного Суда Российской Федерации от 31.01.2018 N 306-КГ17-15420 по делу N А57-25507/2016, само по себе то обстоятельство, что инспекция не учла положения пункта 1 статьи 145 Налогового кодекса 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.

Аналогичные позиции изложены в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 03.07.2018 N 304-КГ18-2570 по делу N А70-907/2017, от 17.08.2018 N 70-КГ18-4.

Исходя из вышеизложенного налоговым органам в целях определения действительных налоговых обязательств по итогам налоговой проверки необходимо самостоятельно учитывать право лица на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, при соблюдении условия о размере выручки в соответствии со статьей 145 НК РФ.

5. Вменение статуса предпринимателя по результатам налоговой проверки не должно приводить к исчислению НДС в повышенном размере.

Если налоговым органом доказано осуществление предпринимательской деятельности физическим лицом, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя и заключившим соответствующие договоры в качестве физического лица, то в отношении дохода от данной деятельности это лицо является, в частности, плательщиком НДС. Данный вывод следует, в том числе, из определений Верховного Суда Российской Федерации от 03.09.2014 по делу N 304-ЭС14-223, от 08.04.2015 по делу N 59-КГ15-2, от 20.07.2018 по делу N 16-КГ18-17.

Во всех вышеперечисленных делах с участием физических лиц подлежащий уплате в бюджет НДС был начислен налоговым органом сверх установленных в заключенных ими договорах цен, и вопрос, связанный с правильностью такой методики расчета налоговых обязательств, не являлся предметом спора между сторонами и предметом изучения судов.

В соответствии с правовой позицией, изложенной в пункте 17 постановления Пленума ВАС РФ N 33, по смыслу положений пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода. В связи с этим, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 НК РФ).

Таким образом, данным пунктом постановления Пленума ВАС РФ N 33 установлена презумпция наличия НДС в цене договора. Данная презумпция является опровержимой, поскольку исходя из положений пункта 17 вышеуказанного постановления не следует вывод, что налоговым органам и судам следует ограничиться только констатацией факта установления в договоре цены без оговорки, включает она налог или нет, напротив, налоговым органам и судам необходимо исследовать, не следует ли иное из обстоятельств или прочих условий договора. Такой подход разделяет Верховный Суд Российской Федерации в определении от 17.12.2014 N 308-КГ14-3472 (Республиканское государственное унитарное предприятие "Яшалтинское дорожное управление").

Применительно к данным положениям постановления Пленума ВАС РФ N 33 ФНС России в письме от 05.10.2016 N СД-4-3/18862@ разъяснила, что обстоятельства формирования цены договора необходимо

устанавливать в каждом конкретном случае в ходе мероприятий налогового контроля на основании доказательств в их совокупности и взаимной связи.

Выводы, изложенные в пункте 17 постановления Пленума ВАС РФ N 33, были сформулированы применительно к заключению сделок юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, которые являются плательщиками НДС.

Вместе с тем, налоговый орган в деле N А12-36108/2017 по заявлению индивидуального предпринимателя при решении вопроса об определении действительных налоговых обязательств по НДС применил положения данного пункта в ситуации перекалфикации деятельности физического лица в предпринимательскую деятельность.

В частности, установив в ходе выездной налоговой проверки индивидуального предпринимателя отсутствие НДС в цене договоров аренды принадлежащих ему на праве собственности нежилых помещений, заключенных налогоплательщиком в качестве физического лица, а также учитывая содержание протокола допроса проверяемого лица, прямое указание на отсутствие НДС в цене как в дополнительном соглашении к одному из двух заключенных договоров, так и во всех платежных поручениях арендатора на перечисление арендной платы, налоговый орган пришел к выводу о том, что поскольку стороны не согласовали НДС в цене, то в этой ситуации необходимо начислить НДС сверх цены, указанной в спорных договорах. Суды трех инстанций признали примененный налоговым органом подход обоснованным.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 20.12.2018 N 306-КГ18-13128 по делу N А12-36108/2017 с таким подходом налогового органа и судов нижестоящих инстанций не согласилась, указав следующее.

Налоговым органом не опровергнут тот факт, что физическое лицо, деятельность по сдаче имущества в аренду которого носила предпринимательский характер, на момент заключения и исполнения спорных сделок испытывало заблуждение относительно того, что осуществляемые им операции не влекут необходимость исчисления и уплаты данного налога (имея в виду, что физические лица не являются плательщиками НДС) и, как следствие, не оспорено то обстоятельство, что такое физическое лицо имело разумные ожидания относительно отсутствия необходимости формирования цены сделок с учетом данного налога.

Доказательства, которые однозначно подтверждали отсутствие НДС в согласованной сторонами договоров цене и которые сам налоговый орган в контексте пункта 17 постановления Пленума ВАС РФ N 33 рассматривал как условие для необходимости начисления НДС сверх цены договора, с точки зрения Верховного Суда Российской Федерации, в данном конкретном случае не подтверждают позицию налогового органа относительно правильности выбранной методики расчета. Суд указал, что применительно к данной ситуации отсутствие НДС в цене договора не является свидетельством согласия сторон договора на возможность увеличения арендной платы в случае возникновения необходимости предъявления налога к уплате, и заключение договоров аренды налогоплательщиком изначально в статусе предпринимателя не привело бы к установлению большей арендной платы.

В результате начисление НДС сверх оговоренных в договорах аренды цен было признано Верховным Судом Российской Федерации незаконным.

По смыслу приведенной Верховным Судом Российской Федерации правовой позиции налоговым органам необходимо исходить из того, что, заключая договор на определенных условиях, стороны действуют разумно и предусмотрительно и должны предвидеть возможность исполнения договора на имеющихся условиях либо, будучи свободными в заключении договора, отказаться от его подписания. Подписав соглашение, основанием которого явилось волеизъявление сторон на создание определенных правовых последствий, каждая сторона должна осознавать потенциальные последствия совершения ею юридически значимых действий по договору. При возникновении не предусмотренных договором налоговых последствий по факту совершения сделки сторона договора, в отсутствие согласования соответствующих условий, лишена возможности перевыставления налоговых обязательств на контрагента.

Таким образом, в тех случаях, когда о квалификации своей деятельности в качестве предпринимательской и о сопутствующей осуществлению этой деятельности обязанности по уплате НДС физическое лицо, действующее при заключении и исполнении договорных обязательств открыто, добросовестно и в отсутствие умысла на неуплату НДС, узнает только по результатам мероприятий налогового контроля, а не ранее, на такое физическое лицо не могут быть возложены обязательства по уплате НДС сверх установленной в таком договоре цены, и такое правило применяется также при наличии доказательств, однозначно свидетельствующих об отсутствии НДС в согласованной сторонами цене сделки. В этой ситуации при изменении квалификации статуса гражданина его права и обязанности как плательщика НДС определяются таким образом, как если бы НДС изначально предъявлялся к уплате арендатору в рамках установленных в договорах размерах платы за пользование имуществом, то есть с применением расчетной

ставки налога. Иной подход приведет к нарушению принципа свободы договора и требования защиты правомерных ожиданий налогоплательщика, при том что обязанность по уплате НДС будет возложена на продавца за счет его собственных средств ввиду отсутствия возможности пересмотра договорной цены в одностороннем порядке, в то время как по общему правилу обязанность по уплате НДС должна быть возложена на покупателя.

В случае установления в ходе мероприятий налогового контроля и доказанности налоговым органом недобросовестности физического лица, выраженной в его умышленных действиях (бездействии) по неуплате НДС при фактическом осуществлении им предпринимательской деятельности (сокрытие своего реального статуса), в отношении такого лица нельзя сделать вывод о наличии у него заблуждения и разумных ожиданий по вопросу отсутствия обязанности по уплате НДС. Следовательно, в этой ситуации налоговый орган начисляет НДС сверх согласованной сторонами договора цены.

Доказывание умысла состоит в выявлении и документальном закреплении обстоятельств, как прямо, так и косвенно указывающих на то, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия), то есть в выявлении налоговым органом в ходе мероприятий налогового органа таких обстоятельств, которые не позволяют усомниться в отсутствии элементов случайности в действиях физического лица, обстоятельств, однозначно подтверждающих направленность действий налогоплательщика на уклонение от исполнения обязанностей по уплате НДС при фактическом осуществлении им облагаемой НДС деятельности путем заключения договоров аренды и (или) реализации нежилых помещений данным налогоплательщиком в качестве физического лица путем злоупотребления своим статусом с целью неуплаты НДС.

Об умышленных действиях физического лица, направленных на неуплату НДС по факту совершенных сделок, могут свидетельствовать: совершение спорных сделок без уплаты НДС при наличии результатов ранее проведенных в отношении него контрольных мероприятий, которыми подтверждаются аналогичные нарушения (критерий повторности); не имеющая разумных оснований последовательность действий физического лица по утрате статуса индивидуального предпринимателя накануне заключения спорных сделок с имуществом от имени физического лица (то есть при одновременном с утратой статуса индивидуального предпринимателя либо отсроченном на непродолжительный период времени их заключении); наличие у лица статуса индивидуального предпринимателя с соответствующим видом деятельности при одновременном заключении им договоров аренды и (или) купли-продажи нежилых помещений в качестве физического лица (так, например, в рассмотренном Верховным Судом Российской Федерации деле N А09-10032/2015) установлено, что предприниматель приобрел муниципальное имущество для использования его в предпринимательской деятельности без удержания НДС в качестве налогового агента, выступая в договорах в качестве физического лица, при этом в указанный период он был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя); иные обстоятельства. Налоговый орган в каждом конкретном случае должен доказать, что налогоплательщик при заключении сделок действовал осознанно и мог предвидеть наступление налоговых последствий в виде неуплаты НДС, что, в свою очередь, исключает элемент случайности, а также наличие у него тех или иных разумных ожиданий.

Таким образом, методика расчета НДС путем начисления его сверх согласованной сторонами договора цены подлежит применению налоговыми органами в ситуации переквалификации деятельности физических лиц в предпринимательскую только в том случае, если налоговый орган докажет недобросовестность действий самого физического лица на стадии согласования, заключения и исполнения им сделок, направленных на получение дохода от предпринимательской деятельности в отсутствие уплаты НДС, сопровождающихся сокрытием им своего реального статуса как предпринимателя для целей неуплаты данного налога по факту осуществления спорных сделок. В отсутствие соответствующих доказательств НДС определяется налоговым органом расчетным методом.

Учитывая вышеизложенное, налоговым органам при квалификации деятельности физических лиц в качестве предпринимательской для целей налогообложения следует учитывать складывающуюся судебную практику.

Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации

