



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 86-КГ17-1

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

27 апреля 2017 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе председательствующего Зинченко И.Н., судей Горчаковой Е.В. и Калининой Л.А. рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Белозёрова А.Ю. на решение Ковровского городского суда Владимирской области от 19 февраля 2016 г. и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Владимирского областного суда от 19 мая 2016 г. по административному делу по административному исковому заявлению Белозёрова А.Ю. о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 2 по Владимирской области от 12 марта 2014 г. № [] о привлечении к налоговой ответственности.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Горчаковой Е.В., объяснения Белозёрова А.Ю. и его представителя Позднякова В.А., поддержавших доводы жалобы, возражения представителей Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 2 по Владимирской области - Краснобаева А.Ю., Гудсковой Е.А., Фроловой Е.Г., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

22 февраля 2013 г. Белозёров А.Ю. представил в налоговую инспекцию первичную налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) за 2012 год, в которой отразил доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности, а также исчислил налог к уплате в бюджет.

4 апреля 2013 г. Белозёров А.Ю. представил уточнённую налоговую декларацию по НДФЛ за 2012 год, в которой задекларировал доход от продажи жилого дома, находящегося в собственности менее трёх лет, расположенного по адресу: [REDACTED], в сумме [REDACTED] руб., указав одновременно в этом же размере налоговый вычет как документально подтверждённые расходы, считая что НДФЛ за 2012 год составил 0 руб.

Поскольку при подаче декларации документы, подтверждающие произведённые расходы на строительство жилья, не представлены, а требование налогового органа о направлении таких документов Белозёровым А.Ю. не исполнено, налоговая инспекция после проведения камеральной проверки решением от 12 марта 2014 г. № [REDACTED] привлекла налогоплательщика Белозёрова А.Ю. к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому Белозёрову А.Ю. доначислено НДФЛ за 2012 год в сумме 1 690 000 руб., 111 540 руб. пеней за нарушение срока уплаты, а также наложен штраф в размере 169 000 руб. Налоговый орган, применив положения подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в спорный период), исходя из того, что получен доход от продажи жилого дома, находившегося в собственности менее трёх лет, определил налоговую базу в сумме [REDACTED] руб. с учётом имущественного налогового вычета в размере 1 000 000 руб.

Заочным решением Ковровского городского суда Владимирской области от 15 января 2015 г. по иску Федеральной налоговой службы с Белозёрова А.Ю. взыскана задолженность по налогу на доходы физических лиц в сумме 1 690 000 руб., 111 540 руб. пеней за нарушение срока уплаты, а также расходы по уплате государственной пошлины, которое отменено определением Ковровского городского суда Владимирской области от 3 ноября 2015 г., рассмотрение дела по существу возобновлено.

В ноябре 2015 года Белозёров А.Ю. после отмены по его заявлению заочного решения Ковровского городского суда Владимирской области от 15 января 2015 г. об удовлетворении иска налогового органа о взыскании задолженности по налогу на доходы физических лиц, пени за нарушение срока уплаты налога, а также расходов по уплате государственной пошлины обратился в вышестоящий налоговый орган с жалобой на указанное выше решение налогового органа, представив в подтверждение правомерности заявленного имущественного налогового вычета договор строительного подряда от 5 марта 2009 г., заключённый с обществом с ограниченной ответственностью «Арммет» на строительство жилого дома, локальные сметные расчёты на материалы и работы, акты о приёмке выполненных работ, справку о стоимости выполненных работ и затрат на сумму [REDACTED] руб., расписку о получении наличных денежных средств в сумме [REDACTED] руб., кассовые чеки и квитанции к приходным кассовым ордерам на сумму [REDACTED] руб.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Владимирской области от 14 января 2016 г. жалоба Белозёрова А.Ю. на решение налоговой инспекции от 12 марта 2014 г. оставлена без удовлетворения, как необоснованная, представленные документы не были приняты во внимание, поскольку признаны налоговым органом недействительными.

Не согласившись с решением налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, Белозёров А.Ю. обратился в суд с административным иском о признании его незаконным и отмене.

Решением Ковровского городского суда Владимирской области от 19 февраля 2016 г., оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Владимирского областного суда от 19 мая 2016 г., административное исковое заявление оставлено без удовлетворения.

Определением судьи Владимирского областного суда от 29 августа 2016 г. Белозёрову А.Ю. отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 13 января 2017 г. дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации, определением от 6 марта 2017 г. кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, Белозёров А.Ю. просит об отмене состоявшихся в отношении него судебных актов, ввиду неправильного применения норм материального права и принятии нового решения об удовлетворении административного искового заявления.

Проверив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы, Судебная коллегия приходит к следующему.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке 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 (статья 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Судебная коллегия считает, что судом первой инстанции допущены такого рода нарушения.

Признавая решение налоговой инспекции от 12 марта 2014 г. о привлечении административного истца к налоговой ответственности законным, суд первой инстанции, с позицией которого согласился суд апелляционной инстанции, исходил из того, что налоговым органом соблюден порядок привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, проведения проверки, что при подаче налоговой декларации и проведении налоговым органом камеральной налоговой проверки Белозёров А.Ю. не

представил документальное подтверждение расходов, понесённых при строительстве жилого дома, согласившись с выводом вышестоящего налогового органа о недействительности платёжных документов, представленных в подтверждение понесённых расходов вместе с жалобой на решение от 12 марта 2014 г., недействительности представленных Белозёровым А.Ю. платёжных документов.

Однако при разрешении возникшего налогового спора не учтено следующее.

Согласно пункту 3 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей на момент возникновения спорных правоотношений, далее – НК РФ) для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 кодекса (13 %), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 названного кодекса.

При определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение имущественных налоговых вычетов в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, находившихся в собственности налогоплательщика менее трёх лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб. Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета, предусмотренного названным подпунктом, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведённых им и документально подтверждённых расходов, связанных с получением этих доходов (подпункт 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ).

Факт строительства Белозёровым А.Ю. жилого дома, регистрации им права собственности на указанный объект недвижимости и последующей продажи за [] руб. никем под сомнение не ставился и не опровергался.

Федеральный законодатель в подпункте 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ не определяет содержание и вид документов, которые могут подтверждать фактически произведённые расходы, связанные с получением этих доходов, то есть на приобретение (строительство) жилого дома.

Исходя из положений подпункта 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ в фактические расходы на новое строительство жилого дома могут включаться следующие расходы:

- на разработку проектной и сметной документации;
- на приобретение строительных и отделочных материалов;
- связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, не оконченного строительством) и отделке;
- на подключение к сетям электро-, водо-, газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо-, газоснабжения и канализации.

В соответствии с абзацем двадцать четвёртым приведённого подпункта налогоплательщик представляет платёжные документы, оформленные в

установленном порядке и подтверждающие факт уплаты им денежных средств по произведённым расходам (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счёта покупателя на счёт продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

Из анализа правовых предписаний части первой НК РФ следует, что право налогоплательщика представлять возражения против выводов налогового органа и подтверждающие такие возражения доказательства предоставлено ему на всех стадиях осуществления налогового контроля вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе налогоплательщика на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 12 июля 2006 г. № 267-О, судебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков не может быть обеспечена, если суды при принятии решения о правомерности отказа в предоставлении заявленных налоговых вычетов исходят из одного только отсутствия у налогового органа документов, подтверждающих правильность их применения, без установления, исследования и оценки всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, а также других фактических обстоятельств, которые в соответствии с налоговым законодательством должны учитываться при решении вопросов о возможности предоставления налоговых вычетов и привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Белозёров А.Ю. указал, что между ним и обществом с ограниченной ответственностью «Арммет» заключён договор строительного подряда от 5 марта 2009 г., имеются локальные сметные расчёты на материалы и работы, справка о стоимости выполненных работ и затрат, а также акты о приёмке выполненных работ. В подтверждение уплаченных на строительство жилого дома сумм Белозёров А.Ю. представил расписку о получении директором общества [REDACTED] руб., кассовые чеки и квитанции к приходным кассовым ордерам на сумму [REDACTED] руб., что в общей сумме составляет [REDACTED] руб.

Статьёй 5 Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчётов и (или) расчётов с использованием платежных карт» (в редакции, действовавшей в период выдачи представленных кассовых чеков) определено, что организации и индивидуальные предприниматели, применяющие контрольно-кассовую технику, обязаны выдавать покупателям (клиентам) при осуществлении наличных денежных расчётов и (или) расчётов с использованием платёжных карт в момент оплаты отпечатанные контрольно-кассовой техникой кассовые чеки.

Реквизиты, которые должны содержаться на выдаваемом покупателям (клиентам) чеке или вкладном (подкладном) документе, указаны в пункте 4

Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчётов с населением, утверждённого постановлением Совета Министров - Правительства Российской Федерации от 30 июля 1993 г. № 745, (действовавшего в спорный период): наименование организации; идентификационный номер организации-налогоплательщика; заводской номер контрольно-кассовой машины; порядковый номер чека; дата и время покупки (оказания услуги); стоимость покупки (услуги); признак фискального режима (подпункты а - ж).

Согласно пункту 13 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утверждённого решением Совета директоров Центрального Банка России от 22 сентября 1993 г. № 40, (действовавшего до 2012 г.) о приёме денег выдаётся квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Унифицированные формы первичной учётной документации по учёту кассовых операций утверждены постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 18 августа 1998 г. № 88, согласно которым квитанция к приходному кассовому ордеру подписывается главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным, и кассиром, заверяется печатью (штампом) кассира и регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3) и выдаётся на руки сдавшему деньги, а приходный кассовый ордер остаётся в кассе.

Между тем, как следует из материалов дела, при проверке представленных административным истцом кассовых чеков и квитанций к приходным кассовым ордерам ни налоговым органом, ни судом первой инстанции не указано, какие именно из обязательных реквизитов отсутствовали в чеках и квитанциях, которые физическое лицо при обычных обстоятельствах могло выявить при расчётах за строительные материалы и работы.

Допрошенный налоговым инспектором в качестве свидетеля С [REDACTED], являвшийся в 2009-2011 годах директором ООО «Арммет», утверждал, что осуществлял приобретение материалов и строительство жилого дома с внутренней отделкой по адресу: г. [REDACTED] для Белозёрова А.Ю., а также пояснил, что заказчик лично производил расчёты наличными денежными средствами, о чём ему выданы чеки, что для осуществления строительных работ арендовал специализированную технику и нанимал работников по гражданско-правовым договорам (л.д. 197-201). Аналогичные объяснения свидетель С [REDACTED] дал суду первой инстанции (л.д. 214-217).

Статьёй 57 Конституции Российской Федерации предусмотрена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.

Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (пункты 3 и 7 статьи 3 НК РФ).

В силу пункта 1 статьи 41 НК РФ доходом признаётся экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности её оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» названного кодекса.

Оспаривая решение налоговой инспекции и выводы, содержащиеся в судебных актах, Белозёров А.Ю. считает, что в данном случае налогооблагаемой базой является экономическая выгода в виде разницы между суммой денежных средств, полученных при продаже дома, и суммами, уплаченными на его строительство и отделку, а налоговым органом необоснованно не учтены документы, подтверждающие уплату налогоплательщиком [REDACTED] руб., а также не приведён контррасчёт расходов, которые, по мнению инспекции, могли быть реально понесены физическим лицом на строительство спорного дома.

Однако административный ответчик вопреки требованиям налогового законодательства не устранил сомнения о виновности административного истца, не истолковал их в пользу привлекаемого к налоговой ответственности лица, как это предписано законом, то есть фактически не опроверг заявленное налогоплательщиком право на налоговый вычет, в решении о привлечении Белозёрова А.Ю. к налоговой ответственности не привёл достаточных и достоверных доказательств, свидетельствующих о совершении им налогового правонарушения.

Согласно материалам дела ООО «Арммет» выполнило свои обязательства перед Белозёровым А.Ю. по договору строительного подряда, а административный истец оплатил произведённые работы и материалы, у сторон договора отсутствуют взаимные претензии. Прекращение названным обществом в дальнейшем своей деятельности в связи с банкротством не имеет правового значения для решения вопроса об обязанности Белозёрова А.Ю. уплатить законно и обоснованно начисленного НДФЛ и о его праве на получение соответствующих льгот. Какие-либо обстоятельства взаимозависимости заказчика и подрядчика строительных работ, а также доказательства отсутствия действительной уплаты Белозёровым А.Ю. денежных средств в заявленной сумме налоговыми органами не приведены. Само по себе ненадлежащее исполнение контрагентом своих обязанностей по исчислению и уплате налогов с полученных от заказчика сумм платежей не может повлечь отказ в предоставлении собственнику дома имущественного налогового вычета при его продаже.

Статья 62 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации возлагает обязанность доказывания законности оспариваемых решений органов, организаций и должностных лиц, наделённых государственными или иными публичными полномочиями, на соответствующие орган, организацию и должностное лицо, которые обязаны также подтверждать факты, на которые они ссылаются как на основания своих возражений (часть 2).

Обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения административного дела, как это предписано в части 3 названной статьи, определяются судом в соответствии с нормами материального права, подлежащими применению к спорным публичным правоотношениям, исходя из требований и возражений лиц, участвующих в деле, который не связан основаниями и доводами заявленных требований по названной категории административных дел.

Вместе с тем суд первой инстанции приведённое требование процессуального закона не выполнил, не применил нормы материального права, подлежащие применению.

Учитывая изложенное, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что решение Ковровского городского суда Владимирской области от 19 февраля 2016 г. и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Владимирского областного суда от 19 мая 2016 г. вынесены без учёта названных выше правовых предписаний, следовательно, не могут быть признаны законными.

При таком положении Судебная коллегия, установив существенные нарушения норм материального и 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, считает необходимым отменить обжалуемые судебные акты, административное дело направить на новое рассмотрение в суд первой инстанции для принятия решения в соответствии с требованиями законодательства.

Ввиду изложенного Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьями 328, 329, 330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации,

определила:

решение Ковровского городского суда Владимирской области от 19 февраля 2016 г. и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Владимирского областного суда от 19 мая 2016 г. отменить.

Дело по административному исковому заявлению Белозёрова А.Ю. о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 2 по Владимирской области от 12 марта 2014 г. № [REDACTED] о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения направить на новое рассмотрение в Ковровский городской суд Владимирской области в ином составе суда.

Председательствующий [REDACTED]

Судьи [REDACTED]