



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 39-КАД20-2-К1

## КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

16 сентября 2020 года

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе председательствующего Хаменкова В.Б., судей Горчаковой Е.В. и Корчашкиной Т.Е. рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Тищенко Вадима Анатольевича на решение Ленинского районного суда г. Курска от 27 мая 2019 года, апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Курского областного суда от 20 августа 2019 года, кассационное определение судебной коллегии по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции от 3 февраля 2020 года по делу № 2а-2338/2019 по административному исковому заявлению Тищенко В.А. об оспаривании решения Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Курску (далее – налоговый орган) от 13 ноября 2018 года и решения Управления Федеральной налоговой службы по Курской области от 28 декабря 2018 года.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Горчаковой Е.В., возражения на доводы кассационной жалобы представителя налогового органа Матвиенко А.А., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Тищенко В.А. в 2017 году по 17 договорам купли-продажи реализовал находящиеся в его собственности менее трёх лет 17 автотранспортных средств: один автофургон, один эвакуатор, один грузовой автомобиль, один

автобус, один грузовой–бортовой автомобиль, два грузовых фургона, десять автомобилей–фургонов, общая сумма по которым составила [REDACTED] руб.

Налоговым органом в связи с поступлением от Тищенко В.А. налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц за налоговый период 2017 года, в которой он сообщил о доходе от продажи каждой из перечисленных машин, указав сумму облагаемого дохода и сумму налога по каждому объекту – 0, в период с 31 мая по 31 августа 2018 года проведена камеральная налоговая проверка этой декларации.

По результатам проверки составлен акт о нарушении Тищенко В.А. требований пункта 3 статьи 210 Налогового кодекса Российской (далее – НК РФ) и незаконном занижении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц за 2017 год на [REDACTED] руб. – сумма расходов на приобретение перечисленных выше транспортных средств, предложено доначислить налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), начислить пени и привлечь к налоговой ответственности.

Решением налогового органа от 13 ноября 2018 года № 16-03/71171 Тищенко В.А. подвергнут штрафу за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ, в размере 20 149, 77 руб., который исчислен с применением пункта 3 статьи 114 НК РФ (уменьшен в 8 раз от предусмотренного санкцией размера:  $805\,991 \times 20\% = 161\,198,2:8$ ), установлена недоимка по НДФЛ за 2017 год в размере 805 991 руб., начислена пеня в сумме 23 763 руб. 30 коп.

Жалоба Тищенко В.А. на это решение оставлена без удовлетворения вышестоящей налоговой инспекцией (решение и.о. заместителя руководителя УФНС России по Курской области от 28 декабря 2018 года № 492).

Тищенко В.А., считая принятые налоговыми органами в отношении него решения неправильными, обратился в суд с административным исковым заявлением о признании их незаконными, как принятых с нарушением требований НК РФ, выразившихся в нарушении сроков и процедур проведения налоговой проверки, а также в неправильном применении норм налогового законодательства при решении вопроса о привлечении к налоговой ответственности и недоказанности факта занятия предпринимательской деятельностью.

По мнению административного истца, транспортные средства, которые являлись предметом договоров купли-продажи, им не использовались в предпринимательской деятельности, он имел право на имущественный вычет, установленный пунктом 1 статьи 220 НК РФ.

Решением Ленинского районного суда г. Курска от 27 мая 2019 года, оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Курского областного суда от 20 августа 2019 года, в административном иске Тищенко В.А. отказано.

Кассационным определением судебной коллегии по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции от 3 февраля 2020 года в удовлетворении кассационной жалобы Тищенко В.А. об отмене состоявшихся по делу судебных актов отказано.

В связи с поступлением в Верховный Суд Российской Федерации кассационной жалобы Тищенко В.А. об отмене названных выше решения, апелляционного и кассационного определений по запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 21 мая 2020 года дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации, определением от 10 июля 2020 года кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

В кассационной жалобе Тищенко В.А. приводит доводы, аналогичные его позиции, изложенной в административном исковом заявлении и поддержанной в суде первой инстанции, указывает, что им дана неправильная правовая оценка судебными инстанциями в результате существенных нарушений требований процессуального законодательства и неправильного толкования пункта 4 статьи 220 НК РФ, считает, что принятые по делу судебные акты являются незаконными, поскольку не содержат оценку всех его доводов о недействительности оспариваемых решений налоговых органов, нарушают его право на эффективную судебную защиту.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального права или норм процессуального права, которые повлияли или могут повлиять 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 (часть 1 статьи 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Между тем такого рода нарушения по делу судами не допущено.

Отказывая в удовлетворении административного иска, судебные инстанции пришли к выводу о законности привлечения Тищенко В.А., являющегося плательщиком налога на доходы физических лиц в связи с получением дохода от продажи имущества, к ответственности за совершение налогового правонарушения в связи с уплатой им суммы НДФЛ без учёта дохода от продажи транспортных средств, признали несостоятельным, как основанным на неправильном применении норм материального довод о том, что он не занимался предпринимательской деятельностью, транспортные средства, ставшие в 2017 году предметом договоров купли-продажи, приобретались для личных нужд и были реализованы не с целью извлечения прибыли, оценили, как правильную, позицию налогового органа об отсутствии у него права на имущественный вычет в виде расходов, понесённых на приобретение транспортных средств, а также не установили в действиях налоговых органов нарушений, которые в силу пункта 14 статьи 101 НК РФ являются безусловным основанием для отмены решения о привлечении административного истца к налоговой ответственности.

Выводы судебных инстанций основаны на правильном применении норм материального права, соответствуют материалам дела.

Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы, имеющие экономическое основание (пункты 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

Налог на доходы физических лиц является федеральным налогом, регламентируется главой 23 НК РФ, его налогоплательщиками признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, (пункт 13, пункт 1 статьи 207 НК РФ, здесь и далее в редакции, действующей на момент возникновения спорных правоотношений и налоговый период 2017 года).

Как предписано статьёй 210 НК РФ, при определении налоговой базы названного налога учитываются наряду с другим все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, налоговая база, по общему правилу, определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 поименованного кодекса с учётом особенностей, установленных главой 23 этого кодекса (пункты 1 и 3).

Статья 220 НК РФ в подпункте 1 пункта 1 закрепляет право на получение имущественного налогового вычета при продаже в том числе недвижимого и иного имущества.

В пункте 2 названной статьи предусмотрены особенности предоставления такого имущественного вычета:

- в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трёх лет, не превышающем в целом 250 000 рублей (абзац четвёртый подпункта 1 пункта 2);

- вместо получения имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведённых им и документально подтверждённых расходов, связанных с приобретением этого имущества (подпункт 2 пункта 2).

Одновременно федеральный законодатель определил в подпункте 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ, что положения подпункта 1 пункта 1 этой статьи не применяются в отношении доходов, полученных от продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности.

Материалами дела подтверждается, что административный истец в 2017 году получил доход от продажи 17 транспортных средств, приобретённых за незначительный промежуток времени в течение 2016-2017 годов и не предназначенных по своим техническим характеристикам для использования исключительно для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд.

При таком положении суды верно квалифицировали доход, полученный Тищенко В.А. в 2017 году в результате заключения

17 договоров купли-продажи, как доход от продажи транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности.

Следовательно, суды, проанализировав налоговое законодательство, оценив имеющиеся в материалах дела доказательства и установленные по делу фактические обстоятельства, правильно указали, что Тищенко В.А. в представленной налоговой орган налоговой декларации по форме 3-НДФЛ по налогу на доходы физических лиц за 2017 год сумму дохода, полученного от продажи транспортных средств, относящихся по налоговому законодательству к иному имуществу, без законных на то оснований уменьшил на сумму фактически произведённых расходов, связанных с приобретением этого имущества, правомерно применив положения подпункта 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 названного кодекса, влечёт взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

С учётом изложенного, принимая во внимание правильность исчисления размера неуплаченного административным истцом налога, от которого зависит размер штрафа и пени, а также отсутствие процедурных нарушений при привлечении Тищенко В.А. к налоговой ответственности, суды правомерно признали законными обжалуемые решения налоговых органов.

Правильно при рассмотрении настоящего дела суды не применили положения статьи 221 НК РФ.

Как установлено названной статьёй, при исчислении налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведённых ими и документально подтверждённых расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, имеют налогоплательщики, указанные в пункте 1 статьи 227 настоящего Кодекса:

- физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, - по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности (подпункт 1);

- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, - по суммам доходов, полученных от такой деятельности (подпункт 2).

В своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации, неоднократно указывая на необходимость соблюдения законодателем конституционного принципа равенства налогообложения и на допустимость

установления дифференцированного режима налогообложения для различных категорий лиц, если такая дифференциация обусловлена объективными факторами и не носит произвольного, дискриминирующего характера, обратил внимание, что пункт 1 статьи 221 НК РФ предусматривает возможность применения профессионального налогового вычета при уплате налога на доходы физических лиц лишь для лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

При установлении такого регулирования законодатель исходил из необходимости предоставления дополнительной гарантии индивидуальным предпринимателям, прошедшим государственную регистрацию при осуществлении данного вида профессиональной деятельности, но не имеющим возможности документально подтвердить свои расходы.

Конституционный Суд Российской Федерации не усмотрел в приведённом законоположении нарушение конституционных прав физического лица, указав, что процедура государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя носит заявительный характер, следовательно, сам гражданин решает вопрос о целесообразности выбора данного вида деятельности, а также готовности к её осуществлению с учётом прав и обременений, вытекающих из правового статуса индивидуального предпринимателя, имеет законодательно закреплённую возможность в любой момент обратиться с заявлением о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или о прекращении данной деятельности (определение от 29 января 2015 года № 223-О).

Принимая во внимание изложенную позицию Конституционного Суда Российской Федерации, с учётом того, что Тищенко В.А. подал декларацию о доходах физического лица, будучи плательщиком налога на доходы физических лиц, является несостоятельным довод кассационной жалобы о незаконности оспариваемых решений налоговых органов ввиду отсутствия в них обоснования применения налоговой ставки 13 процентов, а не иных ставок, установленных НК РФ для индивидуальных предпринимателей.

Не является основанием для признания незаконными решений налоговых органов и отмены судебных актов в кассационном порядке ссылки на факты, имеющие место после привлечения Тищенко В.А. к налоговой ответственности в связи с подачей им 23 января 2019 года уточнённой налоговой декларации 3-НДФЛ за 2017 года, поскольку не могут быть отнесены к обстоятельствам, имеющим значения для правильного разрешения заявленных требований.

В силу положений части 1 статьи 218, части 9 статьи 226, подпункта 1 части 2 статьи 227 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации в их взаимосвязи, регламентирующих порядок рассмотрения административного искового заявления об оспаривании решений, действий (бездействия) органа, организации, лица, наделённых государственными или иными публичными полномочиями, суд проверяет соответствие обжалуемого решения обстоятельствам и нормативным правовым актам, существующим и действующим соответственно на момент его принятия.

Иные доводы кассационной жалобы были предметом судебного рассмотрения, выводов суда не опровергают, по существу направлены на иную оценку доказательств и установленных по делу обстоятельств.

Однако исходя из требований процессуальных норм, устанавливающих полномочия суда кассационной инстанции и пределы рассмотрения административного дела в кассационном порядке, суд кассационной инстанции проверяет законность обжалуемых судебных актов исключительно с точки зрения правильности применения и толкования судами, рассмотревшими административное дело, норм материального права и норм процессуального права. Обоснованность обжалуемых судебных актов, то есть правильность их с точки зрения обстоятельств, доказательств и выводов по фактической стороне административного спора предметом проверки суда кассационной инстанции не является (статьи 328 и 329 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Поскольку при рассмотрении настоящего дела не допущено существенных нарушений норм материального права или норм процессуального права, повлиявших на исход административного дела, кассационная жалоба удовлетворению не подлежит.

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

определила:

решение Ленинского районного суда г. Курска от 27 мая 2019 года, апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Курского областного суда от 20 августа 2019 года, кассационное определение судебной коллегии по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции от 3 февраля 2020 года оставить без изменения, кассационную жалобу Тищенко Вадима Анатольевича – без удовлетворения.

Председательствующий

Судьи