



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 48-КАД21-14-К7

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

20 октября 2021 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе
председательствующего Александрова В.Н.,
судей Абакумовой И.Д. и Нефедова О.Н.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Васеева Дмитрия Олеговича на кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 17 февраля 2021 г. по административному делу № 2а-1849/2020 по административному исковому заявлению Васеева Дмитрия Олеговича к Инспекции Федеральной налоговой службы по Курчатовскому району г. Челябинска о признании незаконным решения, встречному административному исковому заявлению Инспекции Федеральной налоговой службы по Курчатовскому району г. Челябинска к Васееву Дмитрию Олеговичу о взыскании недоимки по налогу, пени и штрафа.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Нефедова О.Н., объяснения представителя Васеева Д.О. по доверенности Воробьева А.В., поддержавшего доводы кассационной жалобы, возражения представителей Инспекции Федеральной налоговой службы по Курчатовскому району г. Челябинска, Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области Амелина А.С. и Полозкова Д.С., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Васеев Д.О. обратился в суд с административным исковым заявлением к Инспекции Федеральной налоговой службы по Курчатовскому району г. Челябинска (далее – ИФНС России по Курчатовскому району

г. Челябинска, налоговый орган) о признании незаконным решения от 25 октября 2019 г. № 3140 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В обоснование указал, что 26 апреля 2019 г. им в ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска была представлена налоговая декларация по форме 3-НДФЛ за 2018 г., в которой указан доход от продажи квартиры и имущественных прав в общей сумме [REDACTED] руб., а также заявлены документально подтвержденные расходы, связанные с приобретением имущественных прав и квартиры, в размере [REDACTED] руб.; сумма налога на доходы физических лиц (далее также – НДФЛ), подлежащая уплате в бюджет, исчислена в размере 82 652 руб.

Налоговым органом по результатам налоговой проверки (акт от 9 августа 2019 г. № 1428) деятельность по продаже квартиры и имущественных прав признана предпринимательской, а заявленные имущественные вычеты – необоснованными.

Решением ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска от 25 октября 2019 г. № 3140 Васеев Д.О. привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ), в виде штрафа в сумме 126 298,60 руб., ему начислен НДФЛ за указанный налоговый период в размере 1 262 986 руб. и пени в размере 30 774,76 руб.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области от 31 января 2020 г. № 16-07/000424 апелляционная жалоба на решение налогового органа от 25 октября 2019 г. № 3140 оставлена без удовлетворения.

ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска предъявила к Васееву Д.О. встречное административное исковое заявление о взыскании недоимки по НДФЛ за 2018 г. в размере 1 262 986 руб., пени за период с 16 июля 2019 г. по 25 октября 2019 г. в размере 30 774 76 руб. и штрафа в размере 126 298,60 руб.

Решением Курчатовского районного суда г. Челябинска от 19 июня 2020 г. в удовлетворении административного искового заявления Васеева Д.О. отказано, встречные административные иски требования ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска удовлетворены.

Апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 9 ноября 2020 г. указанное решение отменено, по административному делу принято новое решение, которым решение ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска от 25 октября 2019 г. № 3140 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения признано незаконным, в удовлетворении встречного административного иска отказано.

Кассационным определением судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 17 февраля 2021 г. апелляционное определение судебной коллегии по

административным делам Челябинского областного суда от 9 ноября 2020 г. отменено с оставлением в силе решения суда первой инстанции.

В кассационной жалобе, поданной в судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации, Васеев Д.О., ссылаясь на существенные нарушения норм материального права, просит отменить кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 17 февраля 2021 г. и оставить в силе апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 9 ноября 2020 г.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 15 июля 2021 г. дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 1 октября 2021 г. кассационная жалоба передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

В соответствии со статьей 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации (далее также – КАС РФ) 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.

Проверив материалы дела, выслушав пояснения представителей Васеева Д.О., ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска, УФНС России по Челябинской области, обсудив доводы кассационной жалобы, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что судами при рассмотрении настоящего дела допущены такого рода нарушения.

Законность и справедливость при рассмотрении судами административных дел обеспечиваются соблюдением положений, предусмотренных законодательством об административном судопроизводстве, точным и соответствующим обстоятельствам административного дела правильным толкованием и применением законов и иных нормативных правовых актов, в том числе регулирующих отношения, связанные с осуществлением государственных и иных публичных полномочий, а также с получением гражданами и организациями судебной защиты путем восстановления их нарушенных прав и свобод (статьи 6, 8, 9 КАС РФ).

Принимая новое решение о признании незаконным решения ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска от 25 октября 2019 г. № 3140 о привлечении Васеева Д.О. к ответственности за совершение налогового правонарушения и об удовлетворении встречного административного иска о взыскании с него недоимки по НДФЛ, пени и штрафа, судебная коллегия по

административным делам Челябинского областного суда исходила из того, что Васееву Д.О. как физическому лицу, не имеющему статуса индивидуального предпринимателя, но осуществляющего соответствующую деятельность, должно быть предоставлено право на учет профессиональных расходов, связанных с возникновением объекта налогообложения, несмотря на отсутствие статуса индивидуального предпринимателя, поскольку физическое лицо, не зарегистрированное в данном качестве, но получившее доход в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, не может быть лишено права на учет экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением прибыли.

Отменяя апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 9 ноября 2020 г., кассационный суд общей юрисдикции указал, что поскольку материалами дела подтверждается получение Васеевым Д.О. в 2018 г. дохода от продажи квартиры и уступки прав требования по договорам долевого участия в строительстве в отношении пяти жилых помещений, приобретенных за незначительный промежуток времени в течение 2017–2018 гг. и не предназначенных для использования исключительно для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, суд первой инстанции верно квалифицировал доход, полученный Васеевым Д.О. в 2018 г. в результате заключения этих договоров купли-продажи и уступки прав требования, как доход от предпринимательской деятельности, и признал уменьшение последним дохода и применение имущественного налогового вычета неправомерными.

Между тем судом кассационной инстанций при рассмотрении дела не учтено следующее.

В соответствии со статьей 3 Налогового кодекса Российской Федерации каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы (пункт 1); налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными (пункт 3); все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (пункт 7).

Согласно пункту 1 статьи 209 НК РФ объектом налогообложения для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации.

Как следует из положений статьи 210 НК РФ, при определении налоговой базы НДФЛ учитываются 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 учетом особенностей, установленных главой 23 этого кодекса (пункты 1 и 3).

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ закреплено право на получение имущественного налогового вычета, в том числе при продаже недвижимого и иного имущества.

В пункте 2 названной статьи предусмотрены особенности предоставления такого имущественного вычета: вместо получения имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества.

При этом в силу подпункта 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ положения подпункта 1 пункта 1 указанной статьи не применяются в отношении доходов, полученных от продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности.

Привлекая Васеева Д.О. к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган исходил из того, что у налогоплательщика, занимающегося фактической предпринимательской деятельностью по реализации недвижимого имущества, образовалась недоимка по НДФЛ в связи с уменьшением налоговой базы на расходы, связанные с приобретением этого имущества.

Согласно статье 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 лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Следовательно, ведение предпринимательской деятельности связано с хозяйственными рисками, в связи с чем для отнесения деятельности к предпринимательской существенное значение имеет направленность действий лица на получение прибыли. Самого факта совершения гражданином сделок на возмездной основе для признания гражданина предпринимателем недостаточно.

О наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, изготовление или приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации, хозяйственный учет операций, связанных с осуществлением сделок, взаимосвязанность всех совершенных гражданином в определенный период времени сделок.

Предпринимательская деятельность осуществляется гражданином на свой риск. Предпринимательский риск гражданина заключается в вероятности наступления событий, в результате которых продолжение осуществления данной деятельности станет невозможным.

В то же время, продавец квартиры не осуществляет на свой риск какой-либо предпринимательской деятельности.

В пунктах 1 и 2 статьи 209 ГК РФ установлено, что собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом. Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам, передавать им, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения имуществом, отдавать имущество в залог и обременять его другими способами, распоряжаться им иным образом.

Таким образом, реализация гражданином своего законного права на распоряжение принадлежащим ему на праве собственности имуществом (жилым помещением) сама по себе не может рассматриваться как предпринимательская деятельность.

В силу пункта 2 статьи 288 ГК РФ жилые помещения предназначены для проживания граждан.

Вместе с тем законодательством предусмотрены исключения из общего правила, позволяющие использовать квартиру в предпринимательской деятельности без ее перевода в состав нежилого фонда.

В соответствии с частью 2 статьи 17 Жилищного кодекса Российской Федерации допускается использование жилого помещения для осуществления профессиональной деятельности или индивидуальной предпринимательской деятельности проживающими в нем на законных основаниях гражданами, если это не нарушает права и законные интересы других граждан, а также требования, которым должно отвечать жилое помещение.

Таким образом, для вывода о предпринимательском характере деятельности налогоплательщика необходимо установить эксплуатацию им квартиры в целях извлечения дохода, а не для удовлетворения жилищных потребностей.

В соответствии с частью 3 статьи 62 КАС РФ обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения административного дела, определяются судом в соответствии с нормами материального права, подлежащими применению к спорным публичным правоотношениям, исходя из требований и возражений лиц, участвующих в деле.

При этом, в силу части 6 статьи 289 КАС РФ при рассмотрении административных дел о взыскании обязательных платежей и санкций суд выясняет, соблюден ли срок обращения в суд, если такой срок предусмотрен федеральным законом или иным нормативным правовым актом, и имеются ли основания для взыскания суммы задолженности и наложения санкций, а также проверяет правильность осуществленного расчета и рассчитанного размера взыскиваемой денежной суммы.

Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для взыскания обязательных платежей и санкций, возлагается на административного истца (часть 4 статьи 289 КАС РФ).

Между тем, как указывает Васеев Д.О., двухкомнатная квартира, расположенная по адресу: Челябинская обл., Сосновский р-н, пос. Рошино, ул. Ленина, д. 25, кв. 66, использовалась им в личных целях для проживания; доказательств, опровергающих данные доводы, налоговый орган в суд не представил, несмотря на то, что обязанность доказывания в силу процессуального закона лежит на административном ответчике.

Отсутствие регистрации по месту жительства Васеева Д.О. в упомянутой квартире, малый срок нахождения в его собственности, а также факт приобретения указанной квартиры у той же организации, что и имущественные права на пять объектов недвижимого имущества (квартиры) в строящихся домах, без установления факта эксплуатации квартиры в целях извлечения дохода не свидетельствуют об использовании недвижимого имущества в предпринимательской деятельности, поскольку гражданское законодательство не запрещает физическим лицам иметь несколько жилых помещений, а также производить их отчуждение в случае такой необходимости.

Оценивая реализацию имущественных прав на пять объектов недвижимого имущества (квартир) в строящихся домах на сумму 9 051 060 руб., суды первой и кассационной инстанций не учли то обстоятельство, что федеральный законодатель, устанавливая право на получение имущественного налогового вычета при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (подпункт 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ), одновременно в пункте 2 статьи 38 НК РФ определил, что для целей данного кодекса имущественные права не признаются имуществом, в связи с чем положения подпункта 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ к ним не применимы.

При этом получение физическим лицом доходов, облагаемых НДФЛ, должен доказать налоговый орган в силу принципа добросовестности налогоплательщика, презумпции его невиновности (пункт 6 статьи 108 НК РФ).

Таким образом, Васеев Д.О. необоснованно был лишен права уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением как квартиры, так и имущественных прав на пять объектов недвижимости.

Иной подход не отвечал бы таким основным началам законодательства о налогах и сборах, как равенство и экономическая обоснованность налогообложения (пункты 1 и 3 статьи 3 НК РФ).

Согласно части 1 статьи 176 КАС РФ решение суда должно быть законным и обоснованным.

Пленумом Верховного Суда Российской Федерации в постановлении от 19 декабря 2003 г. № 23 «О судебном решении» разъяснено, что судебный

акт является законным в том случае, когда он принят при точном соблюдении норм процессуального права и в полном соответствии с нормами материального права, которые подлежат применению к данному правоотношению, и обоснованным тогда, когда имеющие значение для дела факты подтверждены исследованными судом доказательствами, удовлетворяющими требованиям закона об их относимости и допустимости, а также тогда, когда он содержит исчерпывающие выводы суда, вытекающие из установленных фактов.

Обжалуемый судебный акт приведенным требованиям не соответствует.

С учетом характера допущенных Седьмым кассационным судом общей юрисдикции существенных нарушений норм материального права принятый им судебный акт подлежит отмене.

На основании изложенного Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьями 328–330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации,

определила:

кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 17 февраля 2021 г. отменить, оставить в силе апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 9 ноября 2020 г.

Председательствующий

Судьи