



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 48-КАД22-18-К7

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

город Москва

8 февраля 2023 года

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего **Александрова В.Н.**,
судей **Калининой Л.А. и Николаевой О.В.**

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Инспекции Федеральной налоговой службы России по Центральному району г. Челябинска на кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 29 июня 2022 г. по административному делу № 2а-2595/2021 по административному иску Арбузова Александра Сергеевича к Инспекции Федеральной налоговой службы России по Центральному району г. Челябинска о признании решения незаконным.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Николаевой О.В., объяснения представителей Инспекции Федеральной налоговой службы России по Центральному району г. Челябинска Денисаева М.А., Арзамасцевой Т.В., Зарубиной А.В., Гарибяна Ю.С., возражения на доводы кассационной жалобы представителя Арбузова А.С. – Григорьевой О.И., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Арбузов А.С. обратился в суд с административным иском о признании незаконным решения Инспекции Федеральной налоговой службы России по Центральному району г. Челябинска (далее – ИФНС России по Центральному

району г. Челябинска) от 10 июля 2020 г. № 2/16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, ссылаясь на ошибочность квалификации совершенных им сделок как предпринимательской деятельности, что повлекло необоснованное доначисление налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее также – УСН), пени и штрафных санкций.

Решением Metallургического районного суда г. Челябинска от 27 ноября 2021 г. в удовлетворении административного иска отказано.

Апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 14 февраля 2022 г. решение суда первой инстанции отменено, по делу принято новое решение, которым административный иск Арбузова А.С. удовлетворен частично, решение ИФНС России по Центральному району г. Челябинска от 10 июля 2020 г. № 2/16 признано незаконным в части возложения на Арбузова А.С. обязанности по уплате НДФЛ за 2018 г. в размере 499 532 руб., пени по НДФЛ в размере 37 781,29 руб., штрафа по НДФЛ по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ) в размере 49 953,20 руб., штрафа по НДФЛ по пункту 1 статьи 119 НК РФ в размере 74 929,80 руб.; в удовлетворении остальной части требований отказано.

Кассационным определением судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 29 июня 2022 г. судебный акт суда апелляционной инстанции отменен с принятием по делу нового решения об удовлетворении административного иска Арбузова А.С. в полном объеме.

В кассационной жалобе ИФНС России по Центральному району г. Челябинска, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, ставится вопрос об отмене кассационного определения, как постановленного с нарушением норм материального права, и оставлении в силе судебного акта суда апелляционной инстанции.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 27 октября 2022 г. дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 26 декабря 2022 г. кассационная жалоба с делом переданы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

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).

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

К федеральным налогам отнесены, среди прочих, налог по упрощенной системе налогообложения (глава 26² НК РФ), НДФЛ (глава 23 НК РФ).

Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 1 статьи 346¹¹ НК РФ).

Плательщиками единого налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном главой 26² НК РФ (пункт 1 статьи 346¹² НК РФ).

Согласно пунктам 1, 2 статьи 346¹⁴ НК РФ объектом налогообложения по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, признаются доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком, за исключением случая, предусмотренного пунктом 3 названной статьи.

В соответствии со статьей 207 НК РФ плательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

К доходам от источников в Российской Федерации относятся доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации (подпункт 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ).

В силу положений пункта 17¹ статьи 217 НК РФ (в редакции, действовавшей на момент возникновения спорных правоотношений) не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период: от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе с учетом особенностей, установленных статьей 217¹ названного Кодекса; от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более.

При этом в соответствии с абзацем четвертым названного пункта его положения не распространяются на доходы, получаемые физическими лицами от реализации ценных бумаг, а также на доходы, получаемые физическими лицами от продажи имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности.

Из материалов дела следует, что в период с 10 января 2001 г. по 10 января 2017 г. Арбузов А.С. зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя, при этом с 1 января 2012 г. применял специальный налоговый режим в виде УСН с объектом налогообложения – «Доходы» (6%).

В период с 30 декабря 2019 г. по 27 февраля 2020 г. в отношении Арбузова А.С. проведена выездная налоговая проверка по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за период с 1 января 2016 г. по 31 декабря 2018 г.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что Арбузов А.С., являясь индивидуальным предпринимателем, в 2006, 2009 гг. массово скупал земельные участки физических лиц по договорам купли-продажи от 24 ноября 2006 г. и от 22 января 2009 г., участки впоследствии были реализованы.

Так, на основании договора купли-продажи земельного участка от 22 января 2009 г. Арбузов А.С. приобрел у 13 физических лиц, имеющих общую долевую собственность с долей каждого в праве 1/13 (протокол общего собрания участников земельных долей ЗАО им. Салавата Юлаева от 31 мая 2007 г. о выделе земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения в собственность в счет земельных долей и прекращении права общей долевой собственности, соглашение об определении долей от 25 октября 2008 г.), земельный участок с кадастровым номером [REDACTED], площадью 819 000 кв. м, категория земель – земли сельскохозяйственного назначения, вид разрешенного использования – для сельскохозяйственного производства, стоимость которого по договору составила [REDACTED] руб.

Указанный земельный участок Арбузов А.С. продал ЗАО «Уралбройлер» по договору купли-продажи от 28 марта 2016 г. за [REDACTED] руб.

Кроме того, на основании договора купли-продажи земельного участка от 24 ноября 2006 г. Арбузов А.С. приобрел у 30 физических лиц, имеющих общую долевую собственность с долей каждого в праве 1/30 (протокол общего собрания участников земельных долей АО «Кузнецкое» от 22 августа 2006 г. о выделе земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения в собственность в счет земельных долей и прекращении права общей долевой собственности), земельный участок с кадастровым номером [REDACTED], площадью 2 220 000 кв. м, категория земель – земли сельскохозяйственного назначения, стоимость которого по договору составляет [REDACTED] руб.

В 2012-2013 гг. на основании Генерального плана Кузнецкого сельского поселения Аргаяшского муниципального района Челябинской области, составленного ООО «Управление архитектурных исследований», данный земельный участок включен в проект малоэтажной застройки с. [REDACTED] Арбузовым А.С. изменены категория земель и вид разрешенного использования земельного участка – земли населенных пунктов, для ведения личного подсобного хозяйства, проведены межевание и его раздел на 12 земельных участков (2 167 596,25 кв. м, 35 000 кв. м. и 10 земельных участков по 1500 кв. м).

27 февраля 2013 г. Арбузов А.С. на основании 11 договоров купли-продажи продал В [REDACTED] являющемуся директором ООО «Управление архитектурных исследований», 6 земельных участков (35 000 кв. м. – за [REDACTED] руб., 5 земельных участков по 1500 кв. м – за [REDACTED] руб. каждый), а

также К [] 5 земельных участков (по 1500 кв. м – за [] руб. каждый).

В соответствии с Генеральным планом Кузнецкого сельского поселения Аргаяшского муниципального района Челябинской области (с изменениями, внесенными в 2017 г.), составленным ООО «Управление архитектурных исследований», на земельном участке, принадлежащем Арбузову А.С., проектируются сады, площадь каждого земельного участка 1500 кв. м, первая очередь застройки указанного земельного участка предполагается в том числе за счет строительства нового жилищного фонда до 150 000 кв. м, на момент оценки жилищный фонд составлял 14 627 кв. м.

11 октября 2018 г. Арбузов А.С. продал земельный участок с кадастровым номером [], площадью 2 167 596,25 кв. м, категория земель – земли населенных пунктов, вид разрешенного использования – для ведения личного подсобного хозяйства, ООО «ЖБИ74» (учредители – Арбузов С.П., Арбузов А.С., Арбузов С.С., генеральный директор – Арбузов С.П., заместитель генерального директора – Арбузов А.С.). Рыночная стоимость земельного участка составляет [] руб. (отчет об оценке рыночной стоимости жилой недвижимости осуществило ООО «Агентство «Вита-Гранд» от 19 сентября 2018 г. № 763.78/18-О, заказчик ООО «ЖБИ74»), оплата производится в течение пяти лет со дня заключения договора неравными платежами. В 2018 г. ООО «ЖБИ74» фактически погашено обязательство по данному договору на сумму [] руб.

Налоговый орган, исходя из анализа полученных при проведении проверки материалов, посчитал доказанной совокупность обстоятельств, свидетельствующих о получении Арбузовым А.С. доходов от систематической реализации земельных участков, которые использовались в предпринимательской деятельности, поскольку:

– получен доход от продажи двух земельных участков (земельный участок с кадастровым номером [] приобретен за [] руб., продан за [] руб.; земельный участок с кадастровым номером [] приобретен за [] руб., продан за [] руб.) двум юридическим и двум физическим лицам;

– приобретенные земельные участки относятся к категории земель сельскохозяйственного назначения, в связи с чем их использование возможно исключительно с целью ведения соответствующей сельскохозяйственной деятельности;

– земельные участки площадью около 300 га, из которых одна часть площадью 819 000 кв. м расположена около д. [], а другая площадью 2 220 000 кв. м около с. [], изначально по своим характеристикам не предназначены для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью;

– доказательств использования земельных участков в период до их реализации для личных или семейных целей, в том числе для строительства жилых домов, родового поместья, Арбузов А.С. не представил;

– осуществлялась систематическая деятельность по приобретению в большом количестве у физических лиц земельных участков (паев) сельскохозяйственного назначения без цели их личного использования;

– установлена систематическая реализация земельных участков (13 земельных участков) с целью последующего извлечения прибыли от их реализации и использования;

– изменение назначения земельного участка около с. [REDACTED] является намеренным действием, направленным на обеспечение систематического получения прибыли от реализации земельных участков;

– действия Арбузова А.С., направленные на размежевание земельного участка с кадастровым номером [REDACTED] и создание 12 земельных участков с категорией земель – земли населенных пунктов (то есть для строительства жилых домов на каждом участке), с учетом его включения в Генеральный план с. [REDACTED] для расширения границ села со значительным количеством вновь созданных участков с видом разрешенного использования – для ведения личного подсобного хозяйства, не могут рассматриваться как приобретение (создание) имущества в личных и семейных целях, не связанных с предпринимательской деятельностью;

– земельные участки использовались в предпринимательской деятельности коммерческих организаций (совхозов АО «Кузнецкое», ЗАО им. Салавата Юлаева);

– установлена взаимозависимость участников сделки при реализации Арбузовым А.С. недвижимого имущества ООО «ЖБИ74»;

– установлено проектирование в Генеральном плане с. [REDACTED] застройки земельных участков, впоследствии реализованных Арбузовым А.С. строительной организацией ООО «ЖБИ74»;

– реализация земельных участков коммерческим организациям (ООО «ЖБИ74», ЗАО «Уралбройлер») подтверждает коммерческие цели использования земельных участков;

– приобретение огромных площадей отдельно расположенных земельных участков сельскохозяйственного назначения с учетом Федерального закона от 7 июля 2003 г. № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве», а также категории земель свидетельствуют о невозможности их использования для личных нужд;

– установлены устойчивые связи с покупателями земельных участков (ООО «ЖБИ74», В [REDACTED].);

– реализация земельных участков в период с 2013 г. по 2018 г. не являлась разовой сделкой, а носила систематический характер, что свидетельствует о направленности действий Арбузова А.С. на получение прибыли от продажи земельных участков.

Учитывая изложенное, налоговый орган пришел к выводу, что действия Арбузова А.С. по дроблению, изменению вида разрешенного использования земельных участков, которые с учетом площади и назначения не могли быть использованы для личных, семейных нужд, их последующей продаже подпадают под признание предпринимательской деятельности, в связи с чем

доход от их продажи признан объектом налогообложения по УСН за 2016 г. ([] руб.) и по НДФЛ за 2018 г. ([] руб.).

По результатам проверки налоговым органом составлен акт от 10 марта 2020 г. № 4 и вынесено решение от 10 июля 2020 г. № 2/16 о привлечении Арбузова А.С. к ответственности за совершение налогового правонарушения, в резолютивной части которого налогоплательщику предложено заплатить недоимку по НДФЛ за 2018 г. в размере 1 810 196 руб., штраф по пункту 1 статьи 122 НК РФ в размере 181 019,60 руб., пени в размере 136 911,16 руб., недоимку по УСН за 2016 г. в размере 69 600 руб., штраф по пункту 1 статьи 122 НК РФ в размере 6960 руб., пени в размере 19 980,42 руб., штраф за непредставление в установленный законом срок налоговой декларации по статье 119 НК РФ за 2017 г. в размере 10 440 руб. и за 2018 г. в размере 271 529,40 руб.

Решением УФНС России по Челябинской области от 14 февраля 2022 г. решение налогового органа изменено, при исчислении налогооблагаемой базы по НДФЛ за 2018 г. учтены расходы на приобретение земельного участка с кадастровым номером [] в размере [] руб. (9,6%).

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции об отказе в удовлетворении административного иска и принимая новое решение о частичном удовлетворении требований Арбузова А.С., согласился с выводами налогового органа и суда первой инстанции о предпринимательском характере деятельности Арбузова А.С. по массовому приобретению и продаже земельных участков, направленной на систематическое получение прибыли от этой деятельности, об обоснованном доначислении Арбузову А.С. НДФЛ за 2018 г., пени и штрафов, УСН за 2016 г., пени и штрафов, но при этом посчитал необходимым учесть при исчислении налогооблагаемой базы по НДФЛ за 2018 г. понесенные им расходы на приобретение земельного участка с кадастровым номером [] в размере [] руб.

Отменяя апелляционное определение и признавая решение налогового органа незаконным, суд кассационной инстанции исходил из того, что само по себе целевое назначение земельных участков (земли сельскохозяйственного назначения) безусловно не свидетельствует об их использовании в предпринимательской деятельности, при этом в ходе рассмотрения дела налоговым органом не доказаны предпринимательский характер деятельности Арбузова А.С. по приобретению и реализации в 2016, 2018 гг. земельных участков с кадастровыми номерами [], их использование в течение всего периода владения в предпринимательской деятельности, направленной на систематическое извлечение прибыли. Суд кассационной инстанции указал, что факт продажи Арбузовым А.С. 11 земельных участков в 2013 г. не может безусловно свидетельствовать о систематическом характере совершенных им сделок, а само по себе владение им указанными земельными участками без установления факта деятельности по приобретению и реализации земельных участков не позволяет прийти к выводу

об использовании данных объектов недвижимого имущества в предпринимательской деятельности.

Вместе с тем при принятии обжалуемого судебного акта судом кассационной инстанции не приняты во внимание следующие нормы материального права, подлежащие применению к спорным правоотношениям.

Согласно абзацу третьему пункта 1 статьи 2, пункту 1 статьи 23, пункту 4 статьи 23 Гражданского кодекса Российской Федерации предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг; лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, должны быть зарегистрированы в этом качестве в установленном законом порядке; предпринимательской деятельностью без образования юридического лица граждан вправе заниматься с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя; гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требования о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем.

Налоговый кодекс Российской Федерации также гласит, что 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 Российской Федерации, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями (абзац четвертый пункта 2 статьи 11 НК РФ).

Таким образом, законодатель связывает необходимость регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя с осуществлением им предпринимательской деятельности, о наличии которой в действиях гражданина может свидетельствовать, в частности, приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования и реализации.

При этом доходы, получаемые физическими лицами от продажи недвижимого имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности, не подлежат освобождению от налогообложения вне зависимости от срока владения (абзац четвертый пункта 17¹ статьи 217 НК РФ).

Оборот земель сельскохозяйственного назначения основывается на принципе сохранения целевого использования земельных участков, что закреплено подпунктом 1 пункта 3 статьи 1 Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения».

Статьей 42 Земельного кодекса Российской Федерации (далее – ЗК РФ) предусмотрено, что собственники земельных участков и лица, не являющиеся

собственниками земельных участков, обязаны использовать земельные участки в соответствии с их целевым назначением способами, которые не должны наносить вред окружающей среде, в том числе земле как природному объекту.

В соответствии с пунктом 1 статьи 78 ЗК РФ земли сельскохозяйственного назначения могут использоваться для ведения сельскохозяйственного производства, создания защитных лесных насаждений, научно-исследовательских, учебных и иных связанных с сельскохозяйственным производством целей, а также для целей аквакультуры (рыбоводства), в том числе крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, для осуществления их деятельности, гражданами, ведущими личные подсобные хозяйства, животноводство, садоводство или огородничество для собственных нужд.

Отношения, возникающие в связи с ведением гражданами личного подсобного хозяйства, регулируются нормами Федерального закона от 7 июля 2003 г. № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве», в силу пунктов 1 и 2 статьи 2 которого личное подсобное хозяйство – форма непредпринимательской деятельности по производству и переработке сельскохозяйственной продукции; личное подсобное хозяйство ведется гражданином или гражданином и совместно проживающими с ним и (или) совместно осуществляющими с ним ведение личного подсобного хозяйства членами его семьи в целях удовлетворения личных потребностей на земельном участке, предоставленном и (или) приобретенном для ведения личного подсобного хозяйства.

Исходя из положений статьи 4 названного Федерального закона для ведения личного подсобного хозяйства могут использоваться земельный участок в границах населенного пункта (приусадебный земельный участок) и земельный участок за пределами границ населенного пункта (полевой земельный участок) (пункт 1); полевой земельный участок используется исключительно для производства сельскохозяйственной продукции без права возведения на нем зданий и строений (пункт 3); максимальный размер общей площади земельных участков, которые могут находиться одновременно на праве собственности и (или) ином праве у граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, устанавливается в размере 0,5 га. Максимальный размер общей площади земельных участков может быть увеличен законом субъекта Российской Федерации, но не более чем в пять раз (пункт 5).

На территории Челябинской области принят и действует Закон от 13 апреля 2015 г. № 154-ЗО «О земельных отношениях», в соответствии со статьей 6 которого максимальный размер общей площади земельных участков, находящихся одновременно на праве собственности и (или) ином праве у граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, составляет 2,5 га.

Из приведенных норм следует, что земли сельскохозяйственного назначения подлежат использованию гражданами в соответствии с их целевым назначением для осуществления как предпринимательской деятельности (крестьянское (фермерское) хозяйство), так и непредпринимательской деятельности (личное подсобное хозяйство); в последнем случае целью такой

деятельности гражданина либо гражданина и членов его семьи является удовлетворение личных потребностей по производству, переработке и реализации сельскохозяйственной продукции на земельных участках, общая площадь которых не превышает максимально установленного в субъекте Российской Федерации размера и на которых за пределами границ населенных пунктов не допускается возведение зданий и строений.

Судом кассационной инстанции не применены приведенные нормы федерального законодательства и не учтено, что площадь земельных участков из состава земель сельскохозяйственного назначения, находящихся за пределами населенных пунктов и подлежащих использованию в соответствии с их целевым назначением, которые, как указывал административный истец, были приобретены им для личных, семейных нужд (строительства родового поместья), составляла 303,9 га, это более чем в 121,56 раза превышает максимально установленный в Челябинской области размер общей площади земельных участков, которые могут находиться одновременно на праве собственности и (или) ином праве у граждан, ведущих личное подсобное хозяйство.

Следовательно, земельные участки для целей, не связанных с предпринимательской деятельностью (личное подсобное хозяйство), приобретены административным истцом быть не могли.

Кроме того в результате принятых Арбузовым А.С. последовательных мер по массовому приобретению, изменению категории и вида разрешенного использования, разделу и последующей продаже земельных участков его экономическая выгода от сделок превысила [REDACTED] руб. и составила не менее 3282%.

С учетом того, что судом кассационной инстанции допущены существенные нарушения норм материального права, которые повлияли на исход рассмотрения административного дела, принятый им судебный акт подлежит отмене.

Руководствуясь статьями 327, 328, 329, 330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 29 июня 2022 г. отменить, апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 14 февраля 2022 г. оставить в силе.

Председательствующий

Судьи