



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 48-КАД21-24-К7

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

30 марта 2022 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда
Российской Федерации в составе

председательствующего Александрова В.Н.,
судей Абакумовой И.Д., Николаевой О.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по административному исковому заявлению Струговца Константина Павловича к Инспекции Федеральной налоговой службы по Курчатовскому району г. Челябинска, Управлению Федеральной налоговой службы по Челябинской области о признании незаконным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по кассационной жалобе Струговца Константина Павловича на решение Курчатовского районного суда г. Челябинска от 4 июня 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 19 января 2021 г.

Заслушав доклад судьи Александрова В.Н., пояснения представителя ИФНС по Курчатовскому району г. Челябинска Гарибяна Ю.С., представителя ИФНС по Курчатовскому району г. Челябинска и УФНС по Челябинской области Шувалову М.Ю., представителя УФНС по Челябинской области Денисаева М.А., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации,

установила:

Струговец К.П. 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), Управлению Федеральной налоговой службы по Челябинской области (далее – УФНС России по Челябинской области) о признании незаконным решения налогового органа

от 25 ноября 2019 г. № 3723 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

По мнению административного истца, при определении размера налоговой базы по налогу на доходы, полученные от продажи имущественных прав (переуступки прав требования) по договорам участия в долевом строительстве многоквартирного дома, он имел право на получение либо имущественного налогового вычета, либо профессионального налогового вычета.

Решением Курчатовского районного суда г. Челябинска от 4 июня 2020 г. в удовлетворении административного искового заявления Струговцу К.П. отказано.

Апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 7 сентября 2020 г. решение суда первой инстанции отменено, по делу принято новое решение, которым административное исковое заявление удовлетворено частично: признано незаконным и отменено решение ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска от 25 ноября 2019 г. № 3723 о привлечении Струговца К.П. к ответственности за совершение налогового правонарушения в части определения суммы недоимки по налогу на доходы физических лиц за 2018 г. в размере 1 109 353 руб., штрафа в размере 100 935,20 руб. и пени в размере 31 407,72 руб.; в удовлетворении остальной части требований отказано.

Кассационным определением судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 19 января 2021 г. апелляционное определение отменено, решение суда первой инстанции оставлено в силе.

В кассационной жалобе, поданной в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации, Струговец К.П. просит отменить решение суда первой инстанции и кассационное определение, оставив в силе апелляционное определение, связи с неправильным применением норм процессуального и материального права.

В соответствии со статьей 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ) 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 статье 210 НК РФ при определении налоговой базы налога на доходы физических лиц (далее – 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 названного 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.

Как установлено судами и следует из материалов дела, Струговцом К.П. в 2018 году получен доход в том числе от реализации имущественных прав на объекты недвижимого имущества (квартиры), а именно:

- по договору уступки права требования от 3 мая 2018 г. на жилое помещение (квартира []), расположенное по адресу: в микрорайоне № []

[] (адрес строительный), в размере [] руб. Уступаемое право приобретено по договору уступки права требования от 2 февраля 2018 г. у ООО УК «Жилищные коммунальные системы» за [] руб.;

- по договору уступки права требования от 19 мая 2018 г. на жилое помещение (квартира []), расположенное по адресу: в микрорайоне № [] жилого района № [] по улице [] в [] районе г. [] (адрес строительный), в размере [] руб. Уступаемое право приобретено по договору уступки права требования от 23 марта 2018 г. № 4Б-99 у ООО «Проспект-3» за [] 000 руб.;

- по договору уступки права требования от 28 июня 2018 г. на жилое помещение (квартира []), расположенное по адресу: в микрорайоне № [] района [] по улице [] в [] районе г. [] (адрес строительный), в размере [] руб. Уступаемое право приобретено по договору уступки права требования от 23 марта 2018 г. № 4Б-104 у ООО «Проспект-3» за [] руб.;

- по договору уступки права требования от 28 ноября 2018 г. на жилое помещение (квартира []), расположенное по адресу: в микрорайоне [] № [] по улице [] в [] районе г. [] (адрес строительный), в размере [] руб. Уступаемое право приобретено по

договору уступки права требования от 23 марта 2018 г. № 4Б-100 у ООО «Перспект-3» за [] руб.;

– по договору уступки права требования от 14 декабря 2018 г. на жилое помещение (квартира []), расположенное по адресу: в микрорайоне № [] по улице [] в [] районе г. [] (адрес строительный), в размере [] руб. Уступаемое право приобретено по договору уступки права требования от 23 марта 2018 г. № 4Б-82 у ООО «Перспект-3» за [] руб.;

– по договору уступки права требования от 14 декабря 2018 г. на жилое помещение (квартира 112), расположенное по адресу: в микрорайоне № [] по улице [] в [] районе г. [] (адрес строительный), в размере [] руб. Уступаемое право приобретено по договору уступки права требования от 23 марта 2018 г. № 4Б-112 у ООО «Перспект-3» за [] руб.

8 мая 2019 г. Струговцом К.П. в ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска представлена налоговая декларация по форме 3-НДФЛ за 2018 г., в которой указан доход от продажи имущественных прав в общей сумме [], а также заявлены документально подтвержденные расходы, связанные с приобретением имущественных прав, в размере [] руб. Сумма НДФЛ, подлежащая уплате в бюджет, исчислена налогоплательщиком в размере 23 667 руб.

По результатам проверки указанной декларации налоговый орган установил, что Струговец К.П. осуществлял предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, о чем свидетельствует систематическая реализация имущества с целью извлечения прибыли, срок нахождения имущества (имущественных прав) в собственности (от 11 до 676 дней), массовость действий, отсутствие у него иного дохода. Кроме того, в декларации не отражен доход в сумме [] руб., полученный от продажи квартиры, расположенной по адресу: г. [], находившейся в собственности менее минимального срока владения. В связи с этим налоговый орган пришел к выводу о неправомерном применении Струговцом К.П. имущественного налогового вычета в размере 7 764 250 руб.

Решением ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска от 25 ноября 2019 г. № 3723 Струговец К.П. привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде штрафа в размере 127 397 руб., за неполную уплату налога на доходы физических лиц за 2018 г. в результате занижения налоговой базы. Также ему начислены НДФЛ за 2018 г. в размере 1 273 971 руб. и пени в размере 39 641,74 руб.

Решением УФНС России по Челябинской области от 20 марта 2020 г. № 16-07/001396 апелляционная жалоба на решение налогового органа от 25 ноября 2019 г. № 3723 оставлена без удовлетворения.

Отказывая в удовлетворении административного искового заявления, суд первой инстанции исходил из того, что деятельность административного истца в 2018 г. по покупке-продаже имущественных прав являлась предпринимательской, поскольку сделки носили систематический характер и направлены на получение дохода, имущество (имущественные права) находилось в собственности истца короткий срок, что исключает возможность применение имущественного налогового вычета.

Также суд пришел к выводу об отсутствии оснований для применения профессионального налогового вычета, поскольку Струговец К.П. не зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя.

Суд апелляционной инстанции согласился с выводами суда первой инстанции о том, что деятельность административного истца носит предпринимательский характер, в связи с чем он не подлежал освобождению от налогообложения и не имел права на получение имущественного налогового вычета.

Вместе с тем суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что несмотря на отсутствие у административного истца статуса индивидуального предпринимателя его деятельность приравнивается к деятельности индивидуального предпринимателя, в связи с чем он не может быть лишен права на учет экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением прибыли, а именно профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных статьей 221 НК РФ.

Суд кассационной инстанции, оставляя в силе решение суда первой инстанции, не согласился с выводами суда апелляционной инстанции о наличии у истца, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, права на профессиональные налоговые вычеты, поскольку такое право имеют налогоплательщики, указанные в пункте 1 статьи 227 НК РФ, к которым отнесены лишь физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой.

Выводы судов об отсутствии у административного истца права на получение имущественного налогового вычета являются ошибочными исходя из следующего.

Согласно пункту 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ при определении размера налоговых баз в соответствии с пунктом 3 или 6 статьи 210 Кодекса налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового

вычета при продаже имущества, а также доли (долей) в нем, доли (ее части) в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества, при получении денежных средств, иного имущества (имущественных прав) акционером (участником, пайщиком) организации в случае ее ликвидации, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством).

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ вместо получения имущественного налогового вычета в соответствии с подпунктом 1 названного пункта налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества.

При продаже доли (ее части) в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества, при получении денежных средств, иного имущества (имущественных прав) акционером (участником, пайщиком) организации в случае ее ликвидации, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством) налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (имущественных прав).

В силу подпункта 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ имущественный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 1 пункта 1 названной статьи, предоставляется с учетом, если иное не предусмотрено подпунктом 2¹ или 2² указанного пункта, положения подпункта 1 пункта 1 данной статьи не применяются в отношении доходов, полученных: от продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности; от реализации ценных бумаг.

В соответствии с пунктом 2 статьи 38 НК РФ под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Согласно статье 130 Гражданского кодекса Российской Федерации к недвижимому имуществу относится в том числе все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, к которым относятся здания, сооружения.

Право требования по договору участия в долевом строительстве входит в состав такой группы объектов гражданских прав, как иное имущество, к которому статья 128 Гражданского кодекса Российской Федерации относит и имущественные права.

Исходя из перечисленных норм административный истец вправе уменьшить сумму доходов от реализации имущественных прав на объекты недвижимого имущества (квартиры) на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этих имущественных прав.

Осуществление Струговцом К.П. предпринимательской деятельности не препятствует применению имущественного налогового вычета к доходу, полученному им от продажи имущественных прав, поскольку норма подпункта 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ исключает применение имущественного налогового вычета в отношении доходов, полученных лишь от продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а не имущественных прав.

Таким образом, получение истцом дохода от продажи имущественных прав не является препятствием для применения имущественного налогового вычета.

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

определила:

решение Курчатовского районного суда г. Челябинска от 4 июня 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 19 января 2021 г. отменить, оставив в силе апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 7 сентября 2020 г.

Председательствующий

Судьи