



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 48-КАД21-13-К7

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

17 ноября 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 Есенькиной Натальи Сергеевны на решение Курчатовского районного суда г. Челябинска от 23 июня 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 3 марта 2021 г. по административному делу № 2а-1848/2020 по административному исковому заявлению Есенькиной Натальи Сергеевны 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 встречному административному исковому заявлению Инспекции Федеральной налоговой службы по Курчатовскому району г. Челябинска к Есенькиной Наталье Сергеевне о взыскании недоимки по налогу на доходы физических лиц, пени и штрафа.

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

установила:

Есенькина Н.С. обратилась в суд с административным иском 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 18 октября 2019 г. № 3058 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В обоснование указала, что оспариваемым решением от 18 октября 2019 г. № 3058 была привлечена к ответственности за совершение налогового правонарушения вследствие занижения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (далее также – НДФЛ), полученные от переуступки прав требования по договорам участия в долевом строительстве многоквартирного дома, в связи с неправомерным применением имущественных налоговых вычетов. Однако, по мнению административного истца, переуступка имущественных прав в силу действующего законодательства не является предпринимательской деятельностью. При определении размера налоговой базы по налогу на доходы, полученные от продажи имущественных прав по договорам цессии, она имела право на получение имущественного налогового вычета либо уменьшение суммы облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных ею расходов.

ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска предъявила к Есенькиной Н.С. встречное административное исковое заявление о взыскании недоимки по НДФЛ за 2018 г. в размере 1 248 697 руб., пени в размере 28 387,05 руб. и штрафа в размере 62 434,75 руб.

Решением Курчатовского районного суда г. Челябинска от 23 июня 2020 г. в удовлетворении административного искового заявления Есенькиной Н.С. 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 18 октября 2019 г. № 3058 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 3 марта 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, Есенькина Н.С., ссылаясь на существенные нарушения норм материального права, просит отменить решение Курчатовского районного суда г. Челябинска от 23 июня 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 3 марта 2021 г., 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 8 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, заслушав пояснения представителей Есенькиной Н.С., 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).

Как установлено судами и следует из материалов дела, Есенькиной Н.С. в 2018 г. получен доход от реализации имущественных прав на объекты недвижимого имущества (квартиры), а именно:

по договору уступки права требования от 10 апреля 2018 г. на жилое помещение (квартира № [REDACTED]), расположенное по адресу: [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] (строительный адрес).

Уступаемое право приобретено по договору уступки права требования от 8 декабря 2017 г. № 49Б-2-28 у ООО «Окна Люкс-Ч» за [] руб.;

по договору уступки права требования от 17 июля 2018 г. на жилое помещение (квартира № 273/6), расположенное по адресу: микрорайон

[] (адрес строительный). Уступаемое право приобретено по договору уступки права требования от 12 февраля 2018 г. № 4-1-273/6 у ООО «Трест Магнитострой» за [] руб.;

по договору уступки права требования от 25 июля 2018 г. на жилое помещение (квартира № []), расположенное по адресу: микрорайон

[] (адрес строительный). Уступаемое право приобретено по договору уступки права требования от 12 февраля 2018 г. № 7-1-121/2ч у ООО «Трест Магнитострой» за [] руб.;

по договору уступки права требования от 20 августа 2018 г. на жилое помещение (квартира № []), расположенное по адресу: микрорайон

[] (адрес строительный). Уступаемое право приобретено по договору уступки права требования от 12 февраля 2018 г. № 4-1-273/7 у ООО «Трест Магнитострой» за [] руб.;

по договору уступки права требования от 4 октября 2018 г. на жилое помещение (квартира № []), расположенное на [] этаже в [] подъезде, этап строительства 3, в жилых домах, строительство которых ведет застройщик по адресу: []

[] (адрес строительный). Уступаемое право приобретено по договору уступки права требования от 30 июля 2018 г. у ООО «Теплоснабжающая организация» за [] руб.;

по договору уступки права требования от 17 октября 2018 г. № 102-4-40ч на жилое помещение (квартира № 40), расположенное по адресу: микрорайон []

[] (адрес строительный). Уступаемое право приобретено Есенькиной Н.С. по договору уступки права требования от 23 августа 2018 г. у Л [] за [] руб.

5 апреля 2019 г. Есенькиной Н.С. 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 [] руб., а также заявлены документально подтвержденные расходы, связанные с приобретением имущественных прав, в размере [] руб. Сумма НДФЛ, подлежащая уплате в бюджет, исчислена налогоплательщиком в размере 23 223 руб.

По результатам проверки указанной декларации налоговый орган пришел к выводу о неправомерном применении Есенькиной Н.С. имущественного налогового вычета в размере 9 605 360 руб., поскольку она осуществляла 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 61 дня до 187 дней), массовость действий, устойчивая связь с продавцами, отсутствие иного дохода.

Решением ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска от 18 октября 2019 г. № 3058 Есенькина Н.С. привлечена к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ), в виде штрафа в размере 62 434,75 руб. за неполную уплату НДС за 2018 г. в результате занижения налоговой базы. Также ей начислены НДС за указанный налоговый период в размере 1 248 697 руб. и пени в размере 28 387,05 руб.

Решением УФНС России по Челябинской области от 31 января 2020 г. № 16-07/000422 апелляционная жалоба на решение налогового органа от 18 октября 2019 г. № 3058 оставлена без удовлетворения.

Поскольку начисленные суммы Есенькиной Н.С. оплачены не были, налоговым органом было выставлено и направлено в ее адрес требование № 24942 по состоянию на 11 февраля 2020 г. об уплате налога, пени и штрафа со сроком уплаты до 11 марта 2020 г., которое в добровольном порядке не исполнено.

Принимая новое решение о признании незаконным решения ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска от 18 октября 2019 г. № 3058 о привлечении Есенькиной Н.С. к ответственности за совершение налогового правонарушения и об удовлетворении встречного административного иска о взыскании с нее недоимки по НДС, пени и штрафа, судебная коллегия по административным делам Челябинского областного суда исходила из того, что Есенькиной Н.С. как физическому лицу, не имеющему статуса индивидуального предпринимателя, но осуществляющему 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 не согласился с выводами суда апелляционной инстанции о наличии у Есенькиной Н.С., не

зарегистрированной 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.

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.

Выводы судов по настоящему делу об отсутствии у Есенькиной Н.С. в силу подпункта 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ права вместо получения

имущественного налогового вычета на уменьшение суммы доходов на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных, с приобретением имущественных прав, является ошибочным.

Абзацем вторым подпункта 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ установлено, что в том числе 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 этих имущественных прав.

Таким образом, Есенькина Н.С. вправе уменьшить сумму доходов от реализации имущественных прав на объекты недвижимого имущества (квартиры) на сумму фактически произведенных ею и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этих имущественных прав.

При этом выводы судов об осуществлении Есенькиной Н.С. предпринимательской деятельности не препятствует применению имущественного налогового вычета к доходу, полученному ею от продажи имущественных прав, поскольку норма подпункта 4 пункта 1 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.

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, в том числе 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.

Таким образом, Есенькина Н.С. необоснованно была лишена права уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением имущественных прав на шесть 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 3 марта 2021 г. отменить, оставить в силе апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 9 ноября 2020 г.

Председательствующий

Судьи