



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 19-КАД22-15-К5

## КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

8 февраля 2023 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего Александрова В.Н.,

судей Николаевой О.В. и Калининой Л.А.

рассмотрела в открытом судебном заседании с использованием систем видеоконференц-связи кассационную жалобу Гаджихмедова Курбана Насрулаевича на решение Советского районного суда Ставропольского края от 25 августа 2021 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Ставропольского краевого суда от 30 ноября 2021 г., кассационное определение судебной коллегии по административным делам Пятого кассационного суда общей юрисдикции от 13 апреля 2022 г. по административному делу № 2а-716/2021 по административному исковому заявлению Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Ставропольскому краю к Гаджихмедову К.Н. о взыскании задолженности по налогу на доходы физических лиц, пени и штрафа.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Николаевой О.В., объяснения представителей административного истца Гарибяна Ю.С., Денисаева М.А., возражавших против удовлетворения кассационной жалобы, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

между публичным акционерным обществом Инвестиционно-коммерческий промышленно-строительный банк «Ставрополье» (далее также –

ПАО «Ставропольпромстройбанк», Банк, Кредитор, Залогодержатель) и ООО «Метрополь» (далее также – Общество, Заемщик, Должник) заключены кредитные договоры от 27 декабря 2018 г., 28 декабря 2018 г., 14 января 2019 г., 30 января 2019 г., 18 марта 2019 г.

В обеспечение своевременного исполнения обязательств Заемщика по указанным кредитным договорам между Кредитором и Гаджихмедовым К.Н. (Залогодатель 1), Б [ ] (Залогодатель 2) заключены договоры об ипотеке, по которым в залог переданы, в том числе принадлежащие Гаджихмедову К.Н. объекты недвижимости и земельные участки.

Соглашением № 3-Ю о предоставлении отступного, заключенным 6 декабря 2019 г. между Банком и указанными лицами, (далее также – Соглашение), в целях погашения обязательств по указанным выше кредитным договорам Гаджихмедов К.Н., Б [ ] передали Банку недвижимое имущество, в том числе принадлежащие Гаджихмедову К.Н. и находящиеся в его собственности менее трех лет объекты недвижимости: склад силосного типа с кадастровым номером [ ] (кадастровая стоимость [ ] руб.); помещение с кадастровым номером [ ] (кадастровая стоимость [ ] руб.); здание (строение) с кадастровым номером [ ] (кадастровая стоимость [ ] руб.); земельный участок с кадастровым номером [ ] (кадастровая стоимость [ ] руб.); земельный участок с кадастровым номером [ ] (кадастровая стоимость [ ] руб.). Общая кадастровая стоимость вышеуказанных объектов составила [ ] руб.

В соответствии с пунктом 1.3 Соглашения с момента предоставления отступного обязательства Должника по кредитным договорам перед Кредитором прекращаются, в соответствии с пунктом 5 статьи 313 Гражданского кодекса Российской Федерации к Залогодателю, исполнившему обязательство Должника, переходят права Кредитора по обязательству в соответствии со статьей 387 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Отступное обеспечивает требования Залогодержателя в отношении Должника в размере [ ] руб. (пункт 2.1 Соглашения).

В силу пункта 2.4. Соглашения общая стоимость переданного по соглашению имущества составляет [ ] [ ] [ ] руб. (в том числе имущества, принадлежащего Гаджихмедову К.Н., общей стоимостью [ ] руб.).

6 декабря 2019 г. между ПАО «Ставропольпромстройбанк» и Гаджихмедовым К.Н., Б [ ] подписан передаточный акт к Соглашению.

В марте 2020 г. Гаджихмедовым К.Н. в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 1 по Ставропольскому краю (далее также – Инспекция) подана налоговая декларация за отчетный период 2019 г. по форме 3-НДФЛ, в которой доход от реализации пяти объектов

недвижимого имущества (трех строений и двух земельных участков) отражен не был.

В ходе камеральной налоговой проверки представленной налоговой декларации Инспекцией установлена неуплата Гаджихмедовым К.Н. налога на доходы физических лиц за 2019 г. в сумме 3 165 349 руб., в связи с неуказанием им в декларации о реализации трех объектов недвижимости и двух земельных участков, общей кадастровой стоимостью [REDACTED] руб., находящихся в его собственности менее трех лет.

Решением Инспекции от 18 января 2021 г. № 54 налогоплательщик привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, определена недоимка по налогу за 2019 г. в размере 3 165 349 руб., исчисленного исходя из кадастровой стоимости объектов (с учетом понижающего коэффициента), ему назначен штраф в размере 633 079 руб. Кроме того, в декларации Гаджихмедов К.Н. указал о полученном доходе в размере [REDACTED] руб. от продажи доли в уставном капитале, налог на доходы физических лиц с которого в размере 111 280 руб. уплачен не был, в связи с чем налоговым органом начислены пени в размере 83,46 руб.

Указанное решение налогового органа в установленном законом порядке не обжаловано, вступило в законную силу.

26 января 2021 г. Гаджихмедовым К.Н. подана уточненная налоговая декларация за спорный налоговый период, в которой им отражены доходы от реализации объектов недвижимости, заявлены налоговые вычеты в виде затрат, понесенных на приобретение имущества в размере 6 688 332 руб., исчислен подлежащий уплате в бюджет размер налога, который составил 2 676 980 руб.

После проверки уточненной декларации налоговый орган пришел к выводу об отсутствии оснований для внесения изменений в решение от 18 января 2021 г. № 54.

Направленные в адрес налогоплательщика требования не были исполнены.

Инспекция обратилась в суд с административным иском к Гаджихмедову К.Н. о взыскании задолженности по уплате налога на доходы физических лиц (далее также – НДФЛ) за налоговый период 2019 г., а также штрафа и пени.

Решением Советского районного суда Ставропольского края от 25 августа 2021 г., оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Ставропольского краевого суда от 30 ноября 2021 г. и кассационным определением судебной коллегии по административным делам Пятого кассационного суда общей юрисдикции от 13 апреля 2022 г., административный иск удовлетворен частично, с Гаджихмедова К.Н. взыскана задолженность по НДФЛ в размере 3 165 349 руб., штраф в размере 633 079 руб., а также государственная пошлина в размере

27 192,09 руб., в удовлетворении требований о взыскании задолженности по налогу в размере 111 280 руб. и пени в размере 83,46 руб. отказано в связи с пропуском налоговым органом срока для обращения в суд и отсутствием ходатайства о его восстановлении.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, Гаджихмедов К.Н. просит об отмене состоявшихся по делу судебных актов, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального и норм процессуального права.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 1 августа 2022 г. дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации, определением от 3 октября 2022 г. кассационная жалоба с делом передана 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, заслушав представителей административного истца, обсудив доводы кассационной жалобы, возражений на нее, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что судами первой, апелляционной и кассационной инстанций при рассмотрении настоящего дела допущены такого рода нарушения.

Согласно пункту 1 статьи 209 Кодекса 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.

Подпунктом 5 пункта 1 статьи 208 Кодекса установлено, что доходы физических лиц от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации, относятся к доходам от источников в Российской Федерации и на основании статьи 209 данного кодекса признаются объектом налогообложения налогом на доходы физических лиц.

В соответствии с пунктом 1 статьи 819 Гражданского кодекса Российской Федерации по кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

Погашение задолженности перед кредитором влечет в соответствии с пунктом 1 статьи 408 Гражданского кодекса Российской Федерации прекращение основного обязательства и, как следствие, прекращение поручительства в силу пункта 1 статьи 367 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Согласно статье 409 Гражданского кодекса Российской Федерации по соглашению сторон обязательство может быть прекращено предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т.п.).

В соответствии с частью 5 статьи 313 Гражданского кодекса Российской Федерации к третьему лицу, исполнившему обязательство должника, переходят права кредитора по обязательству в соответствии со статьей 387 названного кодекса.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 387 Гражданского кодекса Российской Федерации права кредитора по обязательству переходят к другому лицу на основании закона при наступлении указанных в нем обстоятельств, в том числе вследствие исполнения обязательства поручителем должника или не являющимся должником по этому обязательству залогодателем.

Из содержания Соглашения видно, что кредитные обязательства Общества были обеспечены имуществом Гаджихмедова К.Н., выступавшего в данных правоотношениях в качестве поручителя.

Передав имущество Банку, он исполнил (в части) как обязательство основного должника перед кредитором, так и свое обязательство (как поручителя) по погашению кредита в пределах стоимости его имущества.

В данном случае при подписании соглашения о предоставлении отступного обязательство по кредитному договору было прекращено путем передачи имущества поручителя кредитору, то есть в обмен на предоставленные Обществу по кредитному договору денежные средства в собственность Банка было передано имущество.

Из Соглашения следует, что отступное покрывает требования в размере [REDACTED] руб., стоимость передаваемого Гаджихмедовым К.Н. имущества определена сторонами в размере [REDACTED] руб.

При таких обстоятельствах суды правильно установили, что имущество передано Гаджихмедовым К.Н. Залогодержателю на возмездной основе.

Соглашением предусмотрено, что с момента предоставления отступного обязательства Должника по кредитным договорам перед Кредитором прекращаются, к Залогодателю, исполнившему обязательство Должника, переходят права Кредитора по обязательству (пункт 1.3).

Право требования на сумму [REDACTED] руб., которое Банк имел к Обществу в соответствии с заключенными между ними кредитными договорами, перешло от Банка к Гаджихмедову К.Н. с момента предоставления отступного.

Суд правильно установил, что в данном случае между Гаджихмедовым К.Н. и Банком имела место возмездная сделка, в результате которой административным ответчиком получен доход, который имеет стоимостную оценку.

Поскольку сумма погашенного долга в размере [ ] руб. меньше суммы кадастровой стоимости пяти реализованных объектов недвижимости, умноженной на коэффициент 0,7, налоговый орган при расчете налоговой базы, с которым согласились суды, правомерно применил положение пункта 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации, направленное на предотвращение злоупотребления налогоплательщиками своими правами путем занижения действительной стоимости недвижимого имущества при его отчуждении с целью уклонения от уплаты налога.

Налоговый орган правомерно определил размер налогооблагаемого дохода равным сумме соответствующей кадастровой стоимости этих объектов, умноженной на понижающий коэффициент 0,7, что составило [ ] руб. ([ ] руб. \* 0,7).

Между тем, при проверке расчета налоговой базы суды не исследовали доводы административного ответчика относительно заявленного им налогового вычета.

В ходе рассмотрения дела судами первой, апелляционной и кассационной инстанций Гаджихмедов К.Н. ссылаясь на то, что Инспекция неправомочно не применила профессиональный налоговый вычет в сумме фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов в размере [ ] руб., связанных с приобретением реализованного имущества.

Суд первой инстанции, отклоняя довод в данной части, сослался на то, что Гаджихмедов К.Н. воспользовался своим правом на получение налогового вычета в размере 250 000 руб. в отношении дохода, полученного с продажи доли в уставном капитале общества и отраженного в первичной налоговой декларации, в связи с чем налоговая база от реализации иного имущества уменьшению не подлежит.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, отказывая в применении налогового вычета в сумме фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов применительно к доходам, полученным от реализации пяти объектов недвижимого имущества, сослались на то, что это имущество использовалось в предпринимательской деятельности (сдавалось в аренду), что в силу подпункта 4 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации препятствует предоставлению налогового вычета, предусмотренного подпунктом 1 пункта 1 указанной статьи.

В кассационной жалобе, адресованной в Верховный Суд Российской Федерации, Гаджихмедов К.Н. не отрицает факт использования имущества в предпринимательской деятельности и получения им дохода в результате передачи им имущества Банку в качестве отступного, приводит

довод о необоснованности отказа в применении профессионального налогового вычета, предусмотренного статьей 221 Налогового кодекса Российской Федерации.

В силу положений части 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации налоги должны иметь экономическое обоснование.

Налоговая база, по общему правилу, определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218 - 221 Налогового кодекса Российской Федерации.

Пункт 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает право индивидуальных предпринимателей на профессиональный налоговый вычет в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Гаджихамедов К.Н. указывал, что на приобретение имущества он понес расходы в размере [REDACTED] руб., в подтверждение чего предоставил документы.

Исходя из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, приведенной в постановлении от 27 декабря 2012 г. № 34-П, отсутствие государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя само по себе не означает, что деятельность гражданина не может быть квалифицирована в качестве предпринимательской, если по своей сути она фактически является таковой.

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 Налогового кодекса Российской Федерации).

Режим налогообложения доходов, полученных от предпринимательской деятельности, определяется не только наличием у лица, осуществляющего такую деятельность, статуса индивидуального предпринимателя, но и самим фактом осуществления такой деятельности.

Законодатель связывает необходимость исчисления налогов не с наличием у лица статуса индивидуального предпринимателя, а с фактическим осуществлением лицом предпринимательской деятельности, в связи с чем налогоплательщику должно быть предоставлено право на учет документально подтвержденных профессиональных расходов, связанных с возникновением объекта налогообложения, несмотря на отсутствие статуса индивидуального предпринимателя.

Налоговая база, по общему правилу, определяется как денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов,

предусмотренных статьями 218–221 Налогового кодекса Российской Федерации.

Абзац первый пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает право индивидуальных предпринимателей на профессиональный налоговый вычет в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Абзацем четвертым того же пункта предусмотрена дополнительная гарантия для налогоплательщиков, которые не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей. Профессиональный налоговый вычет в этом случае производится в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

Второе предложение этого же абзаца устанавливает прямой запрет на применение указанной гарантии в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

Однако подобное ограничение не установлено в отношении всего пункта 1 названной статьи.

Соответственно, указанный запрет не исключает возможность предоставления профессионального налогового вычета в сумме документально подтвержденных расходов, связанных с возникновением объекта налогообложения, лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность и не имеющим статуса индивидуального предпринимателя.

Иной правовой подход влечет возложение на налогоплательщика неравного налогового бремени по сравнению с иными лицами, получающими доходы от предпринимательской деятельности.

Ограничение права на профессиональный налоговый вычет в виде документально подтвержденных расходов не оговорено и налоговым законодательством в качестве санкции за осуществление физическим лицом предпринимательской деятельности без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

На то, что налогоплательщику, не зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя, в данном случае должно быть предоставлено право на учет документально подтвержденных расходов, указывает и налоговый орган в своих возражениях на кассационную жалобу административного ответчика.

Таким образом, несмотря на отсутствие у Гаджихмедова К.Н. соответствующего статуса индивидуального предпринимателя, он не может быть лишен права на учет экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением такого дохода.

Однако суды при рассмотрении дела не приняли во внимание, что Гаджихмедов К.Н. понес расходы на приобретение имущества,



не выяснили, подлежат ли эти расходы учету при определении налоговой базы.

Поскольку доход физического лица, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, получен им в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, что приравнивается к деятельности индивидуального предпринимателя даже при отсутствии у физического лица соответствующего статуса, довод административного ответчика о том, что он не может быть лишен права на учет экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением прибыли и уплачиваемый им налог должен был быть определен налоговым органом исходя из разницы между полученным им доходом и соответствующими расходами, подлежит исследованию и оценке судом первой инстанции.

Указанное выше свидетельствует о допущенных судами существенных нарушениях норм материального и процессуального права, которые повлияли на исход административного дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов Гаджихмедова К.Н.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает необходимым обжалуемые судебные акты отменить, а дело направить на новое рассмотрение в Советский районный суд Ставропольского края в ином составе суда.

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

**определила:**

решение Советского районного суда Ставропольского края от 25 августа 2021 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Ставропольского краевого суда от 30 ноября 2021 г., кассационное определение судебной коллегии по административным делам Пятого кассационного суда общей юрисдикции от 13 апреля 2022 г. отменить, административное дело направить на новое рассмотрение в Советский районный суд Ставропольского края в ином составе суда.

Председательствующий

Судьи