



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 39-КАД21-1-К1

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

14 апреля 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 Чистяковой Ирины Викторовны на решение Ленинского районного суда г. Курска от 15 января 2020 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Курского областного суда от 16 июня 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции от 10 ноября 2020 г. по делу № 2а-157/27-2020 по административному исковому заявлению инспекции Федеральной налоговой службы по г. Курску к Чистяковой Ирине Викторовне о взыскании задолженности и пени по налогу на доходы физических лиц.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Нефедова О.Н., объяснения представителей Чистяковой И.В. по доверенности Данковой К.Л. и Труфанова А.Н., поддержавших доводы кассационной жалобы, возражения представителей инспекции Федеральной налоговой службы по г. Курску Гридасовой Н.И. и Матвиенко А.А., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

инспекция Федеральной налоговой службы по г. Курску (далее – ИФНС России по г. Курску, налоговый орган) обратилась в суд с административным исковым заявлением к Чистяковой И.В. о взыскании задолженности по налогу на доходы физических лиц (далее также – НДФЛ) за 2017 г. в размере

927 706,00 руб., штрафа в размере 92 770,60 руб., пени в размере 23 633,31 руб., а всего – 1 044 109,91 руб.

В обоснование требований указала, что Чистякова И.В. представила налоговую декларацию по НДФЛ за 2017 г. с суммой налога, подлежащей уплате в бюджет, 853 998,00 руб. 23 июля 2018 г. НДФЛ уплачен административным ответчиком в указанном размере. Проведенной камеральной налоговой проверкой представленной налоговой декларации выявлено, что налогоплательщик занизил налоговую базу по НДФЛ за 2017 г. на сумму 7 136 200 руб. в результате уменьшения суммы дохода, полученного от продажи недвижимого имущества, на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с его приобретением. Принятым по результатам камеральной налоговой проверки решением ИФНС России по г. Курску от 4 декабря 2018 г. № 16-03/69377 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» административному ответчику доначислен НДФЛ в сумме 927 706,00 руб., пени в сумме 1 238,30 руб., применены налоговые санкции (с учетом выявленных смягчающих обстоятельств) в виде штрафа в размере 92 770,60 руб. Чистяковой И.В. в добровольном порядке обязательные платежи в полном объеме уплачены не были.

Решением Ленинского районного суда г. Курска от 15 января 2020 г., оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Курского областного суда от 16 июня 2020 г., требования налогового органа удовлетворены.

Кассационным определением судебной коллегии по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции от 10 ноября 2020 г. указанные судебные акты оставлены в силе.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, Чистякова И.В. просит отменить судебные акты и принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении предъявленных к ней требований, ссылаясь на то, что проданное ею недвижимое имущество не использовалось в предпринимательской деятельности, в связи с чем при исчислении НДФЛ она имеет право на уменьшение дохода от продажи этого имущества на документально подтвержденные расходы, связанные с его приобретением.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 25 января 2021 г. административное дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации, определением от 30 марта 2021 г. кассационная жалоба передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

Согласно статье 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, обсудив доводы кассационной жалобы об отмене судебных актов и возражений на нее, Судебная коллегия полагает, что при рассмотрении и разрешении заявленных административных исковых требований такие нарушения имели место.

Судами установлено и следует из материалов дела, что 27 апреля 2018 г. Чистякова И.В. представила налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц за 2017 г., в которой отразила подлежащую уплате в бюджет сумму налога 853 998,00 руб.

23 июля 2018 г. Чистякова И.В. уплатила сумму НДФЛ в указанном размере.

ИФНС России по г. Курску проведена камеральная налоговая проверка представленной налоговой декларации, выявившая занижение налогоплательщиком налоговой базы по НДФЛ за 2017 г. на сумму 7 136 200 руб. в результате того, что Чистякова И.В. в отсутствие к тому оснований уменьшила сумму дохода, полученного от продажи объектов недвижимости, в том числе квартиры, на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с их приобретением.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговым органом принято решение от 4 декабря 2018 г. № 16-03/69377 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения», которым Чистяковой И.В. доначислен НДФЛ в сумме 927 706,00 руб., начислены пени в сумме 1 238,30 руб., за неуплату налога назначен штраф в сумме 92 770,60 руб.

18 июля 2019 г. решение от 4 декабря 2018 г. № 16-03/69377 и требование от 14 марта 2019 г. № 66012 об уплате налога, сбора, пени, штрафа обжалованы административным ответчиком в вышестоящий налоговый орган.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Курской области от 13 сентября 2019 г. № 255 жалоба Чистяковой И.В. на решение ИФНС России по г. Курску от 4 декабря 2018 г. № 16-03/69377 и требование от 14 марта 2019 г. № 66012 оставлена без удовлетворения.

Удовлетворяя заявленные требования налогового органа, суды исходили из того, что проданное Чистяковой И.В. недвижимое имущество использовалось ею в предпринимательской деятельности, в связи с чем у нее отсутствовало право на уменьшение дохода от продажи этого имущества на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с его приобретением.

Вместе с тем судебными инстанциями не учтены следующие обстоятельства.

Согласно пункту 1 статьи 209 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – 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.

Обращаясь в суд с административным иском о взыскании с Чистяковой И.В. обязательных платежей и санкций, налоговый орган исходил из того, что у административного ответчика, занимающейся 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 отношении деятельности по приобретению и реализации объектов недвижимости вывод о ее предпринимательском характере также может быть сделан с учетом множественности (повторяемости) данных операций.

Часть приобретенного Чистяковой И.В. недвижимого имущества, за реализацию которого ей впоследствии доначислен НДФЛ, а именно квартира, используется, как правило, для удовлетворения личных потребностей.

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.

Суды, ссылаясь на то, что деятельность Чистяковой И.В. является предпринимательской, указывают на отсутствие фактического проживания и регистрации по месту жительства административного ответчика в упомянутой квартире.

Между тем указанные обстоятельства не свидетельствуют об использовании недвижимого имущества в предпринимательской деятельности, поскольку гражданское законодательство не запрещает физическим лицам иметь в собственности несколько жилых помещений, а также производить его отчуждение в целях улучшения жилищных условий.

Само по себе обстоятельство непроживания Чистяковой И.В. в названной квартире без установления факта ее эксплуатации в целях извлечения прибыли не позволяет прийти к выводу об использовании административным ответчиком этого помещения в предпринимательской деятельности.

В обоснование оценки деятельности административного ответчика как предпринимательской налоговый орган указал на реализацию ею ранее приобретенных объектов недвижимости: в 2013 г. – иного строения (помещения, сооружения) с кадастровым номером [REDACTED], в 2014 г. – иного строения (помещения, сооружения) с кадастровым номером [REDACTED], в 2016 г. – иного строения (помещения, сооружения) с кадастровым номером [REDACTED] и квартиры с кадастровым номером [REDACTED], в 2017 г. – иного строения (помещения, сооружения) с кадастровым номером [REDACTED].

Отклоняя возражения Чистяковой И.В. о том, что продажа указанных объектов носила личный характер и совершение сделок было направлено на удовлетворение личных и семейных нужд, суды ограничились общим указанием на то, что сделки были направлены на получение прибыли, заключались систематически и носили однородный характер, а срок владения объектами недвижимости составлял от двух до шести месяцев.

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).

В соответствии с требованиями Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации суд принимает решение по заявленным административным истцом требованиям, в мотивировочной части решения суда наряду с обстоятельствами административного дела, установленными судом, и доказательствами, на которых основаны выводы об этих обстоятельствах, должны быть указаны доводы, в соответствии с которыми суд отвергает те или иные доказательства (часть 1 статьи 178, часть 4 статьи 180).

Между тем в материалах административного дела отсутствуют документы по совершенным административным ответчиком сделкам, образующим, по мнению налогового органа, предпринимательскую деятельность. Судами не дана оценка систематичности сделок с учетом обстоятельств приобретения недвижимого имущества в различные налоговые периоды, характера и назначения объектов недвижимости с кадастровыми номерами [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] с учетом их расположения в одном жилом комплексе, а также допустимости единого подхода при отнесении к предпринимательской деятельности как сделок, связанных с реализацией нежилых строений (помещений, сооружений), так и сделок в отношении квартиры.

Кроме того, как следует из решения ИФНС России по г. Курску от 4 декабря 2018 г. № 16-03/69377 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения», в качестве налоговой базы налоговым органом приняты полученные в 2017 г. доходы от продажи в 2016 г. иного строения (помещения, сооружения) с кадастровым номером [REDACTED] и квартиры с кадастровым номером [REDACTED], а также доход от продажи в 2017 г. иного строения (помещения, сооружения) с кадастровым номером [REDACTED].

Однако, согласно пояснениям представителей административного ответчика в заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, в являвшейся предметом камеральной налоговой проверки налоговой декларации Чистяковой И.В. был отражен только доход, полученный в рассматриваемом налоговом периоде от сделок 2016 г.

Данным юридически значимым обстоятельствам судами оценка дана не была.

Учитывая изложенное, обжалуемые судебные акты постановлены с существенными нарушениями норм процессуального права, которые повлияли на исход административного дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов административного ответчика, в связи с чем они подлежат отмене с направлением административного дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду необходимо учесть изложенное выше и разрешить административное дело в соответствии с требованиями закона и установленными по делу обстоятельствами.

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

определила:

решение Ленинского районного суда г. Курска от 15 января 2020 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Курского областного суда от 16 июня 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции от 10 ноября 2020 г. отменить, направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Председательствующий

Судьи