



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 5-КГ17-99

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

30 августа 2017 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего

Хаменкова В.Б.,

судей

Калининой Л.А. и Корчашкиной Т.Е.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по кассационной жалобе Теряевой О.С. на решение Останкинского районного суда города Москвы от 16 декабря 2015 года и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Московского городского суда от 14 марта 2016 года по административному делу по административному исковому заявлению Теряевой О.С. об оспаривании решений налоговых органов.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Хаменкова В.Б., объяснения Теряевой О.С. и её представителя Барсукова А.В., поддержавших доводы кассационной жалобы, возражения против удовлетворения кассационной жалобы представителя ИФНС России № 17 по г. Москве Поликарпова С.А., представителей УФНС России по г. Москве Денисаева М.А., Комаровой Е.В. и Краснобаева А.Ю., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Теряева О.С. в 2013 году на основании договора дарения, стороны которого не являются взаимозависимыми лицами, приобрела ½ доли в праве собственности на квартиру, расположенную по адресу: г. [REDACTED]

Налог на доходы физических лиц исчислен и уплачен ею исходя из инвентаризационной стоимости указанного объекта недвижимого имущества, отраженной в договоре и подтвержденной справкой бюро технической инвентаризации.

ИФНС России № 17 по г. Москве в отношении Теряевой О.С. проведена выездная налоговая проверка, по результатам которой принято решение о привлечении административного истца к ответственности за совершение налогового правонарушения, доначислена сумма налога на доходы физических лиц и пени.

При этом налоговый орган, представив соответствующий отчет об оценке, пришел к выводу о том, что указанный налог подлежит исчислению и уплате исходя из рыночной стоимости приобретенного в дар имущества.

Решением Управления ФНС по г. Москве отказано в удовлетворении жалобы Теряевой О.С.

Теряева О.С. не согласилась с такими решениями и оспорила их в суде.

Решением Останкинского районного суда г. Москвы от 16 декабря 2015 года, оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Московского городского суда от 14 марта 2016 года, в удовлетворении административного иска отказано.

Определением судьи Московского городского суда от 9 июня 2016 года отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 21 ноября 2016 года, вынесенным по результатам изучения материалов истребованного административного дела, отказано в передаче кассационной жалобы Теряевой О.С. для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

Определением заместителя Председателя Верховного Суда Российской Федерации от 10 июля 2017 года определение судьи Верховного Суда Российской Федерации от 21 ноября 2016 года отменено и кассационная жалоба с делом 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 основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке являются существенные нарушения норм материального 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 и возражений на нее, Судебная коллегия считает, что такие нарушения норм материального права были допущены судами первой и апелляционной инстанций.

Как следует из материалов дела, 16 марта 2013 года между Ремизовым Н.М., в интересах которого действовал Теряев А.М., и Теряевой О.С. заключен договор дарения $\frac{1}{2}$ доли в праве собственности на квартиру, расположенную по адресу: г. [REDACTED].

При исчислении налога на доходы физических лиц, полученных за 2013 год, Теряева О.С. исходила из инвентаризационной стоимости $\frac{1}{2}$ доли квартиры, подтвержденной справкой Северо-Восточным ТБТИ, которая составила 274 141, 84 руб.

По результатам выездной налоговой проверки ИФНС России № 17 по г. Москве составлен акт от 26 июня 2015 года № 20-25/2-884 и принято решение от 24 августа 2015 года № 20-25/3-61 о привлечении Теряевой О.С. к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде взыскания штрафа в размере 67 323 руб., недоимки по налогу на доходы физических лиц в сумме 336 617 руб. и пени в размере 34 713 руб.

При этом налоговая инспекция исходила из рыночной стоимости полученного в дар объекта недвижимости в размере 2 863 500 руб. по состоянию на 16 марта 2013 года, которую определила на основании отчета об определении рыночной стоимости.

Управлением Федеральной налоговой службы по городу Москве по жалобе налогоплательщика принято решение от 22 октября 2015 года № 21-19/111847, которым решение налоговой инспекции признано законным.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды исходили из того, что у налогового органа имелись основания для принятия оспариваемого решения, поскольку налог на доходы физических лиц исчислен и уплачен Теряевой О.С. исходя из инвентаризационной стоимости полученного в дар недвижимого имущества, тогда как эта стоимость не соответствует уровню рыночных цен, в связи с чем имеет место нарушение законодательства о налогах и сборах.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает вывод судов о наличии нарушения законодательства о налогах и сборах ошибочным, основанным на неправильном применении норм материального права.

Исходя из положений пункта 18.1 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации, доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, не облагаются налогом, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев между лицами, которые не являются членами семьи и (или) близкими родственниками.

При получении от физических лиц, не имеющих статуса индивидуального предпринимателя, доходов в денежной и натуральной формах в порядке дарения в тех случаях, когда такие доходы не освобождены от налогообложения, гражданин обязан самостоятельно исчислить и уплатить

налог в бюджет (подпункт 7 пункта 1, пункт 2 статьи 228 названного кодекса).

Порядок исчисления налога закреплен в статье 225 Налогового кодекса Российской Федерации, в которой, однако, не содержится правил определения налоговой базы по доходу, полученному в натуральной форме.

Таким образом, Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит нормы, предписывающей налогоплательщику определять налоговую базу по налогу на доходы физических лиц исходя из рыночной стоимости недвижимого имущества, приобретенного на основании договора дарения, стороны которого не являются взаимозависимыми лицами.

Налоговый кодекс Российской Федерации, регулируя властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (статья 2), определяет общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения и закрепляет, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (пункт 6 статьи 108).

Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения является обстоятельством, исключающим привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения (подпункт 2 пункта 1 статьи 109 Налогового кодекса Российской Федерации).

Одним из обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции. Перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, не является исчерпывающим (подпункты 3 и 4 пункта 1 статьи 111 названного кодекса).

Поскольку Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит положений, предписывающих налогоплательщику определять налоговую базу по налогу на доходы физических лиц исходя из рыночной стоимости недвижимого имущества, приобретенного на основании договора дарения,

стороны которого не являются взаимозависимыми лицами, налогоплательщики при определении стоимости объекта недвижимого имущества, приобретенного на основании договора дарения, вправе руководствоваться, в том числе соответствующими разъяснениями как Федеральной налоговой службы, так и Министерства финансов Российской Федерации.

Теряева О.С. при рассмотрении дела неоднократно указывала на то, что налог на доходы физических лиц исчислен и уплачен ею исходя из инвентаризационной стоимости недвижимого имущества на основании действующих разъяснений Федеральной налоговой службы, изложенных в письмах от 18 августа 2011 г. № АС-3-3/2860@ и от 10 января 2012 г. № ЕД-3-3/5@.

Сведения об указанной стоимости получены в установленном порядке из органов технической инвентаризации, что согласуется с положениями пункта 3 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому налогоплательщики - физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций и (или) физических лиц сведений об объектах налогообложения.

Достоверность указанных сведений налоговым органом не опровергнута, тогда как представленный им отчет об оценке рыночной стоимости приобретенного недвижимого имущества сам по себе не свидетельствует о нарушении Теряевой О.С. законодательства о налогах и сборах и наличии оснований для привлечения ее к налоговой ответственности.

Данные обстоятельства свидетельствуют об отсутствии вины Теряевой О.С. в совершении налогового правонарушения, а, следовательно, о незаконности привлечения ее к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде взыскания штрафа в размере 67 323 руб. и начисления пени в размере 34 713 руб.

Доводы налогового органа, основанные на правовой позиции Министерства финансов Российской Федерации, согласно которой в случае дарения недвижимого имущества величина полученной одаряемым физическим лицом экономической выгоды определяется рыночной стоимостью полученного в дар имущества, не подтверждают обоснованность привлечения административного истца к ответственности за совершение налогового правонарушения, поскольку в главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации такое правовое регулирование отсутствует.

Изложенное позволяет сделать вывод о наличии правовой неопределенности относительно порядка исчисления налоговой базы при приобретении физическим лицом недвижимого имущества на основании договора дарения.

В этой связи привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии конкретного правового предписания, которое это лицо обязано исполнить, не отвечает принципу определенности налоговых обязательств и противоречит основным началам

законодательства о налогах и сборах, согласно которым все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

В то же время Судебная коллегия полагает правильными определение налоговой инспекцией по результатам выездной налоговой проверки налоговой базы по налогу на доходы физических лиц исходя из рыночной стоимости полученного Теряевой О.С. в дар имущества, а, соответственно, и начисление недоимки по налогу.

В силу положений пункта 1 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа может быть вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в котором указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф (пункты 7 и 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации).

Как следует из положений статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, если иное не предусмотрено настоящей статьёй, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен (пункта 1).

При этом в силу пункта 2 указанной статьи налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях: между взаимозависимыми лицами; по товарообменным (бартерным) операциям; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В названных случаях, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из

применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги (пункт 3).

Таким образом, установлена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен, которые, как следует из смысла и содержания указанной статьи, должны использоваться для исчисления подлежащих уплате налогов. Проверка правильности применения цен по сделкам уполномоченным органом является обоснованной в том случае, если им будет доказано отклонение в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов, при этом обязанность по доказыванию в данном случае лежит на налоговом органе.

В пункте 3 договора дарения указана инвентаризационная стоимость квартиры и $\frac{1}{2}$ доли квартиры, использованная налогоплательщиком при расчете налога на доходы физических лиц.

Налоговая инспекция представила доказательства отклонения стоимости в виде отчета по оценке рыночной стоимости. Доказательств недостоверности данной стоимости налогоплательщиком не представлено. При сопоставлении определённой отчетом рыночной стоимости $\frac{1}{2}$ доли квартиры (2 863 500 руб.) с указанной в договоре инвентаризационной стоимостью (274 141,84 руб.) усматривается разница более 20%, что, учитывая вышеприведённые нормативные положения, несомненно, свидетельствует о правомерном доначислении налога на доходы физических лиц.

Учитывая, что судами первой и апелляционной инстанций допущены ошибки в применении норм материального права, повлиявшие на исход рассмотрения дела, состоявшиеся по настоящему делу судебные акты подлежат отмене в части отказа в удовлетворении административных исковых требований о признании незаконными решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и начисления пени, с принятием по делу нового решения об удовлетворении административных исковых требований в указанной части.

На основании изложенного Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьями 327, 329, 330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации,

определила:

решение Останкинского районного суда города Москвы от 16 декабря 2015 года и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Московского городского суда от 14 марта 2016 года в части отказа в удовлетворении административных исковых требований о признании незаконными решения ИФНС России № 17 по г. Москве от 24 августа 2015 года № 20-25/3-61 и решения УФНС по г. Москве от 22 октября 2015 года № 21-19/111847 о привлечении Теряевой О.С. к ответственности за совершение налогового правонарушения и начисления пени отменить.

Принять в этой части новое решение, которым признать незаконными решение ИФНС России № 17 по г. Москве от 24 августа 2015 года № 20-25/3-61 и решение УФНС по г. Москве от 22 октября 2015 года № 21-19/111847 о привлечении Теряевой О.С. к ответственности за совершение налогового правонарушения и начисления пени.

Председательствующий

Судьи