

§5 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Светлов И. А., Забайкалов А. П.

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ СОДЕРЖАНИЯ ПОНЯТИЯ «ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ» В ПРАКТИКЕ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ

Аннотация. Авторами на материалах судебной практики рассмотрен вопрос о том, является ли предпринимательской деятельностью ситуация, когда собственник – физическое лицо сдает принадлежащее ему имущество в аренду. Предметом рассмотрения являются противоречия, возникающие между налоговыми органами и налогоплательщиками в данной сфере. Отмечается, что поскольку налоговое законодательство не содержит собственной дефиниции понятия «предпринимательская деятельность», то правоприменители вынуждены применять положения гражданского права. При этом неопределенность формулировок приводит к необходимости рассмотрения обстоятельств конкретного дела. Методология исследования базируется на традиционных для юридической науки принципах, приемах и методах: диалектика, анализ, синтез, аналогия, дедукции и т. д. Авторы обосновывают вывод о том, что ситуация, при которой физические лица сдают в аренду имущество, приобретенное для личного, семейного и иного подобного использования, не может считаться предпринимательской деятельностью. Соответственно, полученные в таком случае в виде арендной платы доходы не являются доходами, получаемыми в связи с осуществлением предпринимательской деятельности.

Ключевые слова: предпринимательская деятельность, налог, налоговый спор, аренда, физическое лицо, предприниматель, судебная практика, гражданин, арендная плата, доход.

Review. Based on judicial practices, the authors of the present article are trying to answer the question whether entrepreneurial activity can be considered as the situation when a property owner (physical entity) leases the property he or she owns. The subject of the present research is the contradictions arising between tax authorities and taxpayers regarding the matter. The authors note that providing that the tax legislation does not offer its

own definition of 'entrepreneurial activity', law enforcement officials have to apply provisions of civil law. In this case, uncertain legal statements cause the need to view circumstances of a particular case. The methodology of the research is based on traditional legal principles, techniques and methods such as dialectics, analysis, synthesis, analogy and deduction and etc. The authors conclude that the situation when a physical entity leases out his property obtained for personal, family and other purposes can't be considered as entrepreneurial activity. Accordingly, the rent isn't considered as a revenue obtained in a result of entrepreneurial activity.

Keywords: *judicial practice, entrepreneurial (business) activities, tax, rent, tax dispute, individual, entrepreneur (businessman), citizen, rental fee, income.*

«Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы», – закрепляет одну из многочисленных конституционных обязанностей Основной закон России [1]. Однако для того, чтобы точнее определить, что относится к категории «законно установленные налоги и сборы» необходим тщательный анализ судебной и арбитражной практики [2].

Налоговая система Российской Федерации, достаточно многообразна и включает самые различные объекты налогообложения и налоговые базы. Представляется, что она позволяет взимать достаточно средств, чтобы наполнить бюджеты всех уровней. Но, к сожалению, современная экономическая ситуация объективно уменьшает возможности налогоплательщиков. Это подталкивает налоговые органы к поиску новых, порой довольно креативных, приемов. Конечно, налоговых инспекторов нельзя сравнить с прибыльщиками времен Петра Великого, работа которых заключалась том, чтобы «сидеть и чинить государю прибыли», т. е. изобретать новые источники государственного дохода [3]. Они ограничены указаниями Налогового кодекса Российской Федерации [4] (далее – НК РФ) и иных нормативных актов. В тоже время, новые толкования существующих норм появляются с завидной регулярностью. Причем фискальные органы не всегда придерживаются буквы закона, и порой выходят за его пределы для получения дополнительных, но не обоснованных поступлений в бюджет. Идеи, как правило, апробируются «на местах». Прошедшие проверку в судебной системе распространяются на федеральный уровень, а отвергнутые – забываются.

Отдельно следует отметить, что рассмотрение указанной категории дел представляет

интерес не только для ученых и практикующих специалистов по налоговому праву, но и иных отраслей права.

Так, в открытом судебном заседании в г. Ельце было рассмотрено гражданское дело Инспекции Федеральной налоговой службы (далее – ИФНС, Инспекция) к гражданину А. о взыскании налогов, пени и штрафов [5].

В обоснование иска ИФНС привела материалы выездной налоговой проверки, по результатам которой было вынесено решение о привлечении гражданина А. к налоговой ответственности. Инспекция полагала, что налогоплательщик, уклонившись от регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, в период с 2008 по 2010 год фактически занимался предпринимательской деятельностью: приобрел и сдавал в аренду подконтрольным организациям транспортные средства без экипажа. Соответственно, он неправомерно не исчислял и не уплачивал налог на доходы физических лиц, единый социальный налог и налог на добавленную стоимость.

Факты совершения сделок аренды, размер и порядок платежей, расчеты налогов, пеней и штрафов сторонами не оспаривался. Ключевым моментом этого налогового спора стал вопрос о том, являлась ли деятельность гражданина А. предпринимательской.

В обоснование своей позиции ИФНС опиралась на Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 22 сентября 2006 г. № 03-05-01-03/125 «О налогообложении НДФЛ доходов физического лица от сдачи в аренду (внаем) жилых помещений» [6]. В нем, дополняя дефиницию ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации [7] (далее – ГК РФ), Министерство финансов высказывало мнение о том, что

о наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, следующие факты:

- изготовление или приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации;
- учет хозяйственных операций, связанных с осуществлением сделок;
- взаимосвязанность всех совершенных гражданином в определенный период времени сделок;
- устойчивые связи с продавцами, покупателями, прочими контрагентами.

Соответственно, подтверждая статус деятельности гражданина А. как предпринимательской, ИФНС подчеркивала следующие факты:

- налогоплательщик приобрел транспортные средства (Фольксваген-Транспортер и Форд-Транзит) специально для передачи их в аренду;
- налогоплательщик получал доход систематически в течение нескольких налоговых периодов;
- налогоплательщик является учредителем и одновременно директором одного из юридических лица – арендаторов, а так же является учредителем другого юридического лица, которому он сдавал транспортные средства в аренду.

Ответчик искивые требования не признал, приводя следующие доводы:

- в качестве индивидуального предпринимателя он не зарегистрирован, предпринимательскую деятельность в проверяемый период не осуществлял;
- транспортные средства он приобретал для личного, семейного использования, а сдавал временно, когда не было необходимости в таком использовании;
- законодательство допускает сдачу имущества в аренду физическими лицами и никак не связывает это со статусом предпринимателя;
- он получал обусловленный договором доход в виде арендной платы, являющийся объектом обложения НДФЛ (пп. 4 п. 1 ст. 208 НК РФ), но при этом не осуществляет какой-либо экономической деятельности на свой страх и риск;
- экономическую деятельность осуществляли организации-арендаторы; они же нес-

ли все расходы по содержанию, эксплуатации, ремонту, страхованию транспортных средств и иные связанные расходы;

- в ходе налоговой проверки установлено, и ИФНС не оспаривается, что с доходов от сдачи в аренду транспортных средств производилась уплата НДФЛ;
- в случае регистрации в качестве предпринимателя, он мог бы применять упрощенную систему налогообложения или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, уплачивая меньшие суммы, чем удержания по налогу на доходы физических лиц, которые фактически производились;
- налоговый орган не представил доказательства учета операций, связанных с совершаемыми сделками.

Суд первой инстанции встал на сторону ответчика, и мотивировал это следующим образом.

Нормы-дефиниции, определяющие предпринимательскую деятельность, в НК РФ отсутствуют. Согласно абзацу 3 п.1 ст. 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой страх и 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.

Согласно ст. 608 ГК РФ право сдачи имущества в собственность принадлежит собственнику данного имущества, а согласно ст. 209 ГК РФ собственник вправе совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону, в том числе сдавать в аренду имущество.

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности [8], экономическая деятельность имеет место в случае, если ресурсы (оборудование, рабочая сила, технологии, сырье, материалы, энергия, информационные ресурсы) объединяются в производственный комплекс, имеющий целью производство продукции (выполнение работ, оказание услуг). Закон связывает необходимость регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя с осуществ-

влением деятельности особого рода, а простого совершения гражданином возмездных сделок недостаточно для признания его предпринимателем, если они не образуют деятельности.

К тому же доходы от сдачи в аренду имущества поименованы в ст. 208 НК РФ как самостоятельный вид доходов, являющийся объектом НДФЛ.

Суд акцентировал внимание на том, что договоры были заключены с ответчиком как с физическим лицом. Техническое обслуживание и капитальный и текущий ремонт производились арендатором. Хозяйственный учет операций по сдаче в аренду транспортных средств ответчик не вел.

Так же из материалов дела видно, что налоговыми агентами в полной мере производилось удержание и перечисление НДФЛ на доходы полученные гражданином А., в том числе и на доходы, полученные от сдачи имущества в аренду, и данные налоги принимались налоговым органом.

Суд обратил внимание и на тот факт, что гражданин А. является учредителем и одновре-

менно директором одного из юридических лица-арендаторов, а так же является учредителем другого юридического лица – арендатора. По мнению суда, это ясно говорит о том, что сдача имущества в аренду не является для ответчика-налогоплательщика основным видом деятельности и основным видом дохода.

Решение суда первой инстанции была оспорено в апелляционном порядке, но осталось без изменений. Иные возможности для обжалования налоговые органы не использовали.

Указанное дает основание утверждать, что физические лица – собственники имущества имеют право сдавать его в аренду именно как физические лица, а не как индивидуальные предприниматели. Правда, речь идет об имуществе, приобретенном для личного, семейного и иного подобного использования.

Такая деятельность не может считаться предпринимательской, а полученные доходы в виде арендной платы – доходами, получаемыми в связи с осуществлением предпринимательской деятельности. Но, конечно же, с данных доходов должен платиться НДФЛ.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (ред. от 21.07.2014) // Собрании законодательства Российской Федерации. 2014. № 31. Ст. 4398.
2. Боровикова Е.В. Спорные вопросы исчисления НДФЛ и арбитражная практика их разрешения // Налоги и налогообложение. 2012. № 7. С. 51–58.
3. Ключевский В. Курс русской истории. Соч. в 8 т. М., 1958. Т. 4. С. 130–133.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.
5. Решение Елецкого городского суда Липецкой области от 21 августа 2012 г. по гражданскому делу № 2-1745/2012.
6. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 22 сентября 2006 г. № 03-05-01-03/125 «О налогообложении НДФЛ доходов физического лица от сдачи в аренду (внаем) жилых помещений» // Учет. Налоги. Право. (Официальные документы). 2006. 17 октября 2006 г.
7. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1994. № 32. Ст. 3301; Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 5. Ст. 410.
8. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД) ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1), принятый и введенный в действие Постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=178809>

REFERENCES

1. Konstitutsiya Rossiiskoi Federatsii: prinyata vsenarodnym golosovaniem 12 dekabrya 1993 g. (red. ot 21.07.2014) // Sobranii zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. 2014. № 31. St. 4398.
2. Borovikova E.V. Spornye voprosy ischisleniya NDFL i arbitrazhnaya praktika ikh razresheniya // Nalogi i nalogooblozhenie. 2012. № 7. С. 51–58.
3. Klyuchevskii V. Kurs russkoi istorii. Soch. v 8 t. M., 1958. T. 4. S. 130–133.
4. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31 iyulya 1998 g. № 146-FZ // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. 1998. № 31. St. 3824; Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya) ot 05 avgusta 2000 g. № 117-FZ // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. 2000. № 32. St. 3340.
5. Reshenie Eletskego gorodskogo suda Lipetskoi oblasti ot 21 avgusta 2012 g. po grazhdanskomu delu № 2-1745/2012.
6. Pis'mo Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii ot 22 sentyabrya 2006 g. № 03-05-01-03/125 «O nalogooblozhenii NDFL dokhodov fizicheskogo litsa ot sdachi v arendu (vnaem) zhilykh pomeshchenii» // Uchet. Nalogi. Pravo. (Ofitsial'nye dokumenty). 2006. 17 oktyabrya 2006 g.
7. Grazhdanskii kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 30 noyabrya 1994 g. № 51-FZ // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. 1994. № 32. St. 3301; Grazhdanskii kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya) ot 26 yanvarya 1996 g. № 14-FZ // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. 1996. № 5. St. 410.
8. Obshcherossiiskii klassifikator vidov ekonomicheskoi deyatel'nosti (OKVED) OK 029-2001 (KDES Red. 1), prinyaty i vvedenny v deistvie Postanovleniem Gosstandarta Rossii ot 06.11.2001 № 454-st // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=178809>