Лицо продает недвижимую собственность, затем отменяет сделку, но все равно уплачивает налог на прирост капитала? 2/20/23

Такое утверждение кажется нелогичным и не соответствует положениям закона, предусматривающим, что налог на прирост капитала уплачивается только с доходов, полученных в результате отчуждения недвижимой собственности (НС). И все же некоему налогоплательщику пришлось побороться в суде за свое право на освобождение от налоговых обязательств за сделку продажи НС.

Обстоятельства дела и позиция СГД

В данном деле заявительница получила НС в собственность на основании договора дарения. В 2014 году она подарила НС своему сыну. В начале 2015 года сын закрепил право на подаренную НС в Земельной книге, но уже через несколько месяцев мать и сын аннулировали сделку, заключив договор отмены. Летом 2015 года НС снова была зарегистрирована в Земельной книге на имя заявительницы. В 2016 году от НС был отделен земельный участок и новообразованная собственность была продана. В свою очередь, в 2017 году заявительница продала оставшуюся часть НС.

СГД обнаружила, что заявительница не уплатила подоходный налог с населения (ПНН) с дохода от капитала, или отчуждения НС. Оставив без внимания тот факт, что НС принадлежала заявительнице с 2001 года, СГД сочла, что заявительница приобрела недвижимость в 2015 году на основании договора отмены. Поскольку спорное имущество было отчуждено еще в 2017 году, в данном случае не выполняется критерий, предусмотренный пунктом 33 части первой статьи 9 закона «О ПНН», который позволяет не начислять ПНН, т.е. НС не находилась в собственности заявительницы более 60 месяцев.

Рассмотрение дела в суде и спасение в Сенате

Удивительным образом суд изначально поддержал позицию СГД, тоже сочтя, что заявительница приобрела НС на основании договора отмены. Суд заключил, что, поскольку сын заявительницы уже регистрировал имущественное право на полученную в подарок НС в Земельной книге, последующий договор отмены установил новое право. Таким образом, СГД обоснованно сочла, что НС находилась в собственности заявительницы менее 60 месяцев, поэтому необходимо уплатить налог на прирост капитала. Единственное, с чем не согласился суд, – принцип определения налоговой базы. А именно, СГД определила стоимость приобретения НС на основании первичного документа о приобретении имущества, т.е. договора дарения от 2001 года, в котором была указана стоимость спорного имущества. Однако суд заключил, что стоимость приобретения НС должна определяться согласно кадастровой стоимости НС в 2015 году, при этом рассчитать ее следует пропорционально площади отделенного имущества.

Примечательно, что налогоплательщица после вынесения решения окружного суда фактически смирилась с судьбой и не обжаловала его. Однако СГД не готова была отступать даже в мелочах и подала кассационную жалобу в Сенат, возражая против определения стоимости приобретения НС в размере, отличном от указанного в решении СГД.

Сенат, рассмотрев кассационную жалобу СГД, полностью отменил решение окружного суда и направил дело на новое рассмотрение.

Во-первых, Сенат напомнил суть налога на прирост капитала и условия его расчета. Ссылаясь на свою юдикатуру, Сенат указал, что налог на прирост капитала уплачивается за полученные доходы, т.е. характерным признаком объекта, облагаемого данным налогом, является получение дохода. В свою очередь, чтобы определить размер уплачиваемого налога, вначале нужно определить прирост капитала путем вычитания из цены отчуждения капитального актива стоимости его приобретения и стоимости вложений в капитальный актив во время его удерживания.

Во-вторых, Сенат заключил: если договором отмены отменяется сделка, от которой получен доход, и конкретного дохода нет и уже не может быть, то возложение обязанности уплатить налог за такие несуществующие доходы противоречило бы смыслу объекта подоходного налога и воле законодателя. Таким образом, в случае отмены сделки доход от отчуждения, который не получен и уже не будет получен, нельзя считать доходом от капитала.

В-третьих, оценив индивидуальную ситуацию заявительницы, Сенат обнаружил, что заявительница получила доходы не от сделки, отмененной договором отмены, а от продажи каждой части возвращенной и впоследствии разделенной НС по отдельности. Несомненно, на основании данных договоров отчуждения заявительница получила доходы. Однако юридические последствия заключения договора отмены имеют значение и в другом аспекте - при определении возможности обложить этот доход. В частности, несмотря на то что договор отчуждения и договор отмены формально можно считать двумя отдельными сделками, «новое требование» в толковании статьи 1865 Гражданского закона существует для того, чтобы стороны могли уладить между собой обязательства, возникающие в связи с отменой прежних обязательств. Понятно, что при отмене прежних обязательств возникают новые, противоположные обязательства - вернуть каждой стороне полученное ранее. Однако в контексте уплаты налога необходимо учитывать сущность данных обязательств, т.е. что отменяется прежний договор отчуждения и восстанавливается предшествующая ситуация. Это означает, что заявительница не заново приобретает имущественное право на НС, а возвращает себе ранее существовавшее право собственности. Это важно при применении пункта 33 части первой статьи 9 закона «О ПНН». Данной нормой предусматривается, что налогом не облагается доход от отчуждения НС, находящейся в собственности плательщика (со дня регистрации НС в Земельной книге) более 60 месяцев и минимум 12 месяцев подряд (в течение данного 60-месячного периода) до дня заключения договора отчуждения являющейся задекларированным местом жительства лица.

С учетом вышеизложенного Сенат не обнаружил юридических оснований не учитывать при определении продолжительности имущественного права заявительницы период с момента первичной регистрации имущественного права в 2001 году до отчуждения имущества сыну в 2014 году. Важно, что с отменой договора дарения заявительница получила ту же НС, которая в течение долгого времени ей принадлежала ранее. Неудачное (отмененное) отчуждение само по себе не придает действиям с имуществом характер хозяйственной деятельности, а также не отменяет период, в течение которого имущество принадлежало заявительнице. В то же время пункт 33 части первой статьи 9 закона «О ПНН» содержит требование констатировать зарегистрированное в Земельной книге имущественное право, т.е. при расчете длительности имущественного права не учитывается период, в который после заключения договора дарения имущественное право заявительницы не было зарегистрировано в Земельной книге.