

Заявление имущественного налогового вычета НДФЛ в отношении расходов на имущество, понесенных в период осуществления предпринимательской деятельности

Научный руководитель – Кустова Маргарита Валерьевна

Роменко Владислав Алексеевич

Аспирант

Санкт-Петербургский государственный университет, Юридический факультет, Кафедра государственного и административного права, Санкт-Петербург, Россия

E-mail: vlad.romenko@gmail.com

Статьи 220 и 221 НК РФ, предусматривающие применение имущественного налогового вычета (далее - ИНВ) и профессионального налогового вычета (далее - ПНВ), соответственно, в рамках регулирования до 01 января 2019 г. не разграничивали с достаточной степенью правовой определенности расходы налогоплательщика НДФЛ, понесенные на приобретение имущества, которое используется в предпринимательской деятельности и которое, в то же время, может использоваться как личное имущество налогоплательщика НДФЛ.

Так, НК РФ устанавливал, что при определении налоговой базы налогоплательщик НДФЛ имеет право на получение ИНВ (п. 1 ст. 220 НК РФ), который не может быть применен в случае, если налогоплательщик получает доход от продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности (пп. 4 п. 2 ст. 220 НК РФ).

По мнению КС РФ, ограничение, предусмотренное пп. 4 п. 2 ст. 220 НК РФ, обусловлено особенностями ведения предпринимательской деятельности физическими лицами без образования юридического лица, так как такие физические лица могут использовать свое имущество не только в качестве собственно личного имущества, но и для занятия предпринимательской деятельности [1]. В судебной практике также выделяются причины, по которым происходит смешение личного имущества физического лица и имущество физического лица, используемого в предпринимательской деятельности без образования юридического лица: 1) гражданин выступает в гражданском обороте от своего имени, 2) гражданин, осуществляя регистрацию в качестве предпринимателя, не утрачивает вместе с тем признаков физического лица, а обозначает характер своей деятельности [2]. Более того, регистрация в качестве индивидуального предпринимателя рассматривается как получение статуса, позволяющего ему осуществлять деятельность, направленную на систематическое извлечение прибыли, но не является основанием для разделения его имущества на имущество индивидуального предпринимателя и имущество того же лица, но уже в качестве физического лица [3].

Судебная практика исходит из того, что при продаже недвижимого имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, возникает право на получение ПНВ, а не ИНВ.

Для применения ПНВ, НК РФ устанавливает обязанность для физического лица зарегистрироваться в качестве ИП при осуществлении предпринимательской деятельности без образования юридического лица (пп. 1 ст. 221, пп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ). Следовательно, при буквальном толковании положений НК РФ, возможность применения ПНВ не допускается в случаях, когда физическое лицо осуществляет предпринимательскую деятельность без государственной регистрации в качестве ИП.

Так как КС РФ и судебная практика признают смешение личного имущества физического лица и имущества физического лица, используемого в предпринимательской деятельности необходимо определять правомерность применения ИНВ или ПНВ с учетом наличия или отсутствия обстоятельств, свидетельствующих об использовании имущества в предпринимательской деятельности.

Однако, такое регулирование и соответствующая судебная практика не разрешали проблемы применения ИНВ в ситуации, когда налогоплательщик нес расходы на приобретение имущества, которое использовалось как для предпринимательской деятельности, так и для личных целей.

С 01 января 2019 законодатель попытался разграничить соответствующие расходы путем включения в НК РФ нормы в абз. 16 пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ, которая в системной взаимосвязи с пп. 4 п. 2 ст. 220 НК РФ позволяет учитывать расходы на приобретение имущества, которое использовалось в предпринимательской деятельности для целей применения ИНВ, если такие расходы:

- Связаны с приобретением имущества, которое по своему функциональному назначению и фактическому использованию является имуществом, используемым в предпринимательской деятельности и которое также может использоваться для личных целей. Законодатель охарактеризовал такое имущество следующим образом: жилые дома, квартиры, комнаты, включая приватизированные жилые помещения, садовые дома или доли (долей) в них, а также транспортные средства.
- Были понесены либо в период применения ПНВ, то есть при применении налогового вычета НДФЛ, который допускаются только при осуществлении предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 11, пп. 1 ст. 221 НК РФ);
- Не использовались для уменьшения налоговой базы при применении ПНВ.

Таким образом, в рамках действующего регулирования, необходимость определения функционального назначения и фактического использования имущества нивелируется. Другими словами, законодатель предусмотрел в абз. 16 пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ, что если налогоплательщик приобрел имущество, которое может использоваться как для личных целей, так и в предпринимательской деятельности, то налогоплательщик вправе учесть расходы либо при применении ИНВ, либо при применении ПНВ, соответственно. При этом, налогоплательщик вправе применить ИНВ только в отношении той части расходов, которая не была использована при ПНВ. Такое регулирование позволяет достигнуть установления бремени уплаты НДФЛ таким образом, что полученный налогоплательщиком НДФЛ доход уменьшается на установленные законом налоговые вычеты, и НДФЛ облагается так называемый чистый доход [4].

Источники и литература

- 1) Определение Конституционного Суда РФ от 28.11.2019 № 2973-О // СПС «КонсультантПлюс»;
- 2) Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 февраля 2019 г. по делу № А41-83627/18, Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 13 октября 2011 г. по делу № А40-488/11-92-5 // СПС «КонсультантПлюс»;
- 3) Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 28 ноября 2013 г. по делу № А57-7013/2012 // СПС «КонсультантПлюс»;
- 4) Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 6-П // СПС «КонсультантПлюс»