Федеральной налоговой службой получена жалоба Х (далее – Заявитель, налогоплательщик) на решение Межрайонной ИФНС России (далее – Инспекция) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – Решение) и решение УФНС России (далее – Управление) (далее – решение Управления).

Как следует из материалов, представленных Управлением, Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка адвоката, учредившего адвокатский кабинет, на основании налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) за 2017 год (далее – Декларация), представленной 26.09.2018.

Инспекцией по результатам камеральной налоговой проверки составлен акт от 17.01.2019 (далее - Акт) и вынесено Решение, в соответствии с которым Заявитель привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), с учетом положений статей 112, 114 Кодекса в виде взыскания штрафа в общем размере 18 641,70 рубль. Также налогоплательщику предложено уплатить недоимку по НДФЛ в размере   
82 852 рублей и начисленные пени в сумме 1 386,40 рублей.

Заявитель, полагая, что Решение является необоснованным, в порядке, установленном главой 19 Кодекса, обратился с апелляционной жалобой в Управление.

Решением Управления апелляционная жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения.

Считая решения Инспекции и Управления необоснованными, Заявитель обратился с жалобой в Федеральную налоговую службу.

В жалобе Заявитель выражает несогласие с выводами Инспекции о неправомерном включении в состав профессионального налогового вычета за 2017 год следующих расходов, связанных с адвокатской деятельностью:

- расходов на приобретение электрической плиты стоимостью 9 599 рублей, обеденного стола – 3 459,90 рублей и табуретов 2 026 рублей;

- расходов на приобретение тряпок для пола – 106 рублей, моющих средств для окон и полов – 198 рублей; по оплате услуг по уборке помещения - 1 778 рублей;

- расходов, связанных с поиском и приобретением жилого помещения, используемого для ведения адвокатской деятельности, в размере 75 600 рублей (в том числе оплата за консультационные услуги по приобретению недвижимости – 60 000 рублей; за услуги по оформлению усиленной квалифицированной электронной подписи и направлению пакета документов в электронном виде на государственную регистрацию прав, по оплате государственной пошлины за государственную регистрацию прав – 14 000 рублей; за аренду индивидуального банковского сейфа в хранилище – 1 600 рублей);

- расходов по оплате коммунальных услуг по квартире в размере 15 011,19 рублей;

- расходов по уплате процентов, начисленных на основании кредитного договора от 28.07.2017 в размере 95 568,59 рублей, в связи с приобретением квартиры.

По мнению Заявителя, произведенные им расходы соответствуют критериям, установленным пунктом 1 статьи 252 Кодекса, и должны учитываться при определении налоговой базы по НДФЛ.

Заявитель указывает, что Инспекцией в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля подтверждено использование налогоплательщиком квартиры с целью осуществления адвокатской деятельности; признано правомерным отнесение к амортизируемому имуществу данной квартиры и включение в состав профессионального налогового вычета по НДФЛ сумм начисленной амортизации.

Заявитель отмечает, что Инспекция, признав обоснованным включение адвокатом в состав профессионального налогового вычета сумм начисленной амортизации по жилому помещению, используемому в адвокатской деятельности, отказала в принятии в расходы оплату коммунальных услуг по данному помещению.

Ссылаясь на нормы Трудового кодекса Российской Федерации (далее – Трудовой кодекс), налогоплательщик указывает, что на работодателя возлагается обязанность обеспечить работникам нормальные условия труда (в том числе оборудовать комнаты для приема пищи в соответствии с санитарными нормами), в связи с чем приобретены электрическая плита и соответствующая мебель (стол и табуреты).

Налогоплательщик сообщает, что расходы на приобретение средств бытовой химии (моющих средств для окон и полов) и оплата услуг по уборке помещения относятся к деятельности адвокатского кабинета.

Заявитель отмечает, что проценты за пользование кредитными средствами учитываются в составе внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль организаций, вместе с тем не учтены Инспекцией в составе профессионального налогового вычета.

Кроме того, Заявитель не согласен с выводом Управления о том, что расходы, связанные с приобретением и эксплуатацией жилого помещения, учитываются в составе расходов только после его перевода в нежилое помещение.

На основании изложенного Заявитель считает, что решения Инспекции и Управления не соответствуют законодательству и подлежат отмене.

Федеральная налоговая служба, рассмотрев жалобу Заявителя, исследовав и оценив материалы, представленные Управлением, сообщает следующее.

В силу [подпункта 2 пункта 1 статьи 227](consultantplus://offline/ref=BD7DB1B64B883545F952C67B4907AA188A9C77E46143070E4F986B0F5B2413BCD565B9C3334ABBDFB99E6F30F517191F29FBC292D4B6aAHDN) Кодекса адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, производят исчисление и уплату НДФЛ по суммам доходов, полученных от такой деятельности.

Согласно [пункту 1 статьи 221](consultantplus://offline/ref=BD7DB1B64B883545F952C67B4907AA188A9C77E46143070E4F986B0F5B2413BCD565B9C13349B8D3EAC47F34BC41140229E4DC91CAB6ADEBaAH4N) Кодекса при исчислении налоговой базы по НДФЛ в соответствии с [пунктом 3 статьи 210](consultantplus://offline/ref=BD7DB1B64B883545F952C67B4907AA188A9C77E46143070E4F986B0F5B2413BCD565B9C1344BBAD3E69B7A21AD191A0137FADD8ED6B4AFaEH9N) Кодекса налогоплательщики, указанные в [пункте 1 статьи 227](consultantplus://offline/ref=BD7DB1B64B883545F952C67B4907AA188A9C77E46143070E4F986B0F5B2413BCD565B9C13349BFD3E8C47F34BC41140229E4DC91CAB6ADEBaAH4N) Кодекса, имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 Кодекса «Налог на прибыль организаций».

Из положений главы 25 «Налог на прибыль организаций» Кодекса следует, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком; под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме (пункт 1 статьи 252 Кодекса).

Согласно пункту 2 статьи 252 Кодекса расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 253](consultantplus://offline/ref=CAA253CA92A5676E5FA2BC7725D5A146CED948B1DE62CC559A95BCD6C9D9CC23464917896E314AB0A30BDBCF6E11405D4747FDC05AD62F74P50EM) Кодекса расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на: [1](consultantplus://offline/ref=CAA253CA92A5676E5FA2BC7725D5A146CED948B1DE62CC559A95BCD6C9D9CC23464917896E314AB0A20BDBCF6E11405D4747FDC05AD62F74P50EM)) материальные расходы; [2](consultantplus://offline/ref=CAA253CA92A5676E5FA2BC7725D5A146CED948B1DE62CC559A95BCD6C9D9CC23464917896E314AB0A10BDBCF6E11405D4747FDC05AD62F74P50EM)) расходы на оплату труда; [3](consultantplus://offline/ref=CAA253CA92A5676E5FA2BC7725D5A146CED948B1DE62CC559A95BCD6C9D9CC23464917896E314AB0A00BDBCF6E11405D4747FDC05AD62F74P50EM)) суммы начисленной амортизации; [4](consultantplus://offline/ref=CAA253CA92A5676E5FA2BC7725D5A146CED948B1DE62CC559A95BCD6C9D9CC23464917896E314AB0AF0BDBCF6E11405D4747FDC05AD62F74P50EM)) прочие расходы.

В силу пункта 1 [статьи 264](consultantplus://offline/ref=E412CCAD2633623CD85F390427063164A2EE0ABD2B45A3C6F0C935014EE104253F2378DB6DA54B3EE4D67C62BAEB49ABDED22B3F7F13V4m6K) Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся, в том числе:

- расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации (подпункт 7 пункта 1 статьи 264 Кодекса),

- расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта) (подпункт 11 пункт 1 статьи 264 Кодекса),

- расходы на юридические и информационные услуги (подпункт 14 пункт 1 статьи 264 Кодекса);

- расходы на консультационные и иные аналогичные услуги (подпункт 15 пункт 1 статьи 264 Кодекса);

- [платежи](consultantplus://offline/ref=603B21E1CAFBCD0DF5821B4AF94A368A34AAA841A08B920803034B2124577CC8EC260DBE24C431B9C1975636B9B879C4C33188E85C6BC7bBM) за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами (подпункт 40 пункт 1 статьи 264 Кодекса);

- другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (подпункт 49 пункта 1 статьи 264 Кодекса).

В статье 265 Кодекса определено, что в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

К таким расходам в силу подпункта 2 пункта 1 статьи 265 Кодекса относятся расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных [статьей 269](consultantplus://offline/ref=1AFBB15CDE556724583B1DF5AFC57EC793106DE3763E81B76A62641EBE92C6BEAF1CE30791ACFF2C4E16438D3382408C61A500FF6A3A7237o4P1J) Кодекса.

При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц) и первоначальной доходности, установленной эмитентом (заимодавцем) в условиях эмиссии (выпуска, договора), но не выше фактической.

На основании изложенного для включения расходов в состав профессионального налогового вычета требуется одновременное выполнение нескольких условий, а именно расходы должны быть фактически произведены, документально подтверждены и связаны с осуществлением адвокатской деятельности.

Как следует из материалов, представленных Управлением, Заявитель является членом Палаты адвокатов и ему присвоен статус адвоката; также зарегистрирован в налоговом органе в качестве адвоката, учредившего адвокатский кабинет.

Заявителем в представленной Декларации отражены доходы в общей сумме 5 225 877,67 рублей, в том числе полученные от адвокатской деятельности, в размере 5 165 877,67 рублей и от иной деятельности (сдача в аренду квартиры) – 60 000 рублей; сумма фактически произведенных расходов, учитываемых в составе профессионального налогового вычета, в размере 2 061 644,23 рублей, в том числе сумма амортизационных начислений – 394 104,58 рублей, сумма расходов на выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц – 30 800 рублей, сумма прочих расходов – 1 636 739,65 рублей; социальный налоговый вычет по расходам на лечение и приобретение медикаментов в размере 36 822,10 рублей; сумма НДФЛ, исчисленная и подлежащая уплате в бюджет, в размере 406 563 рублей.

В подтверждение расходов, включенных в состав профессионального налогового вычета, Заявителем с Декларацией, а также на требования Инспекции от 05.12.2018 о представлении пояснений и от 10.04.2019 о представлении документов (информации) представлены копии документов, подтверждающих расходы, связанные с адвокатской деятельностью.

Инспекция по результатам камеральной налоговой проверки Декларации и представленных Заявителем документов пришла к выводу, что Заявителем в состав профессионального налогового вычета по адвокатской деятельности необоснованно включены следующие расходы: по оплате коммунальных услуг по помещению, используемому в адвокатской деятельности, в общем размере 15 011,19 рублей; по уплате процентов по кредитному договору от 28.07.2017, в размере 95 568,59 рублей; по уборке адвокатского кабинета в размере 2 082 рублей; по оплате услуг, связанных с поиском и приобретением жилого помещения, используемого для ведения адвокатской деятельности, в размере 75 600 рублей; на приобретение электрической плиты, обеденного стола и табуретов в общем размере 15 085,25 рублей; в связи с чем доначислен НДФЛ, соответствующие суммы пени и штрафа.

Управление по результатам рассмотрения апелляционной жалобы поддержало выводы Инспекции.

При этом в отношении следующих расходов Управление пришло к выводу:

- расходы по поиску и приобретению квартиры; расходы по уплате процентов, начисленных по кредитному договору на приобретение указанной квартиры; расходы по уборке помещения и расходы по оборудованию помещения для приема пищи работников подлежат включению в состав профессионального налогового вычета только при условии перевода приобретенной Заявителем квартиры в нежилое помещение.

Вместе с тем, Федеральная налоговая служба считает, что при вынесении решений Инспекцией и Управлением в части выводов о неправомерном учете в составе профессионального налогового вычета расходов, связанных с поиском и приобретением квартиры, используемой для адвокатской деятельности, расходов по уплате процентов, начисленных по кредитному договору на приобретение квартиры, по оплате коммунальных услуг, по уборке помещения, по оборудованию помещения для приема пищи, не учтено следующее.

Как следует из материалов, представленных Управлением, 18.07.2017 между Заявителем и ИП, предоставляющим информационные и консультационные услуги по поиску недвижимости, заключен договор от 18.07.2017, предметом которого является оказание услуг по подбору квартиры, проверке и правовой экспертизе документов для покупки квартиры, составлению договора купли - продажи квартиры.

Согласно договору купли-продажи квартиры от 28.07.2017 Заявителем с использованием кредитных средств приобретена квартира (право собственности зарегистрировано 02.08.2017).

Также 28.07.2017 Заявителем с Банком заключены:

- кредитный договор от 28.07.2017, согласно которому банк предоставляет кредит для приобретения объекта недвижимости – квартиры;

- договор аренды индивидуального банковского сейфа в хранилище от 28.07.2017, оплата по которому произведена 28.07.2017, что подтверждается чеком от 28.07.2017 в размере 1 600 рублей.

Также Заявителем заключены договор от 28.07.2017 на оказание услуг по оформлению усиленной квалифицированной электронной подписи и направлению пакета документов в электронном виде на государственную регистрацию прав, по оплате государственной пошлины за государственную регистрацию прав; оплата произведена 28.07.2017, что подтверждается чеками – ордерами.

03.08.2017 согласно квитанции к приходно-кассовому ордеру от 03.08.2017 Заявителем произведена оплата по договору от 18.07.2017 оказанных информационных и консультационных услуг по поиску недвижимости в размере 60 000 рублей.

В материалах камеральной налоговой проверки сведения о регистрации Заявителя и (или) членов его семьи либо иных лиц в жилом помещении по адресу нахождения адвокатского кабинета отсутствуют.

Доказательства использования Заявителем и (или) членами его семьи спорного жилого помещения с момента приобретения в личных, семейных и бытовых целях, а не для размещения в нем адвокатского кабинета в целях ведения адвокатской деятельности отсутствуют.

Инспекцией по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля установлено, что квартира, находящаяся в собственности Заявителя, используется им для осуществления адвокатской деятельности, что также подтверждается показаниями проживающих в этом доме.

Согласно показаниям указанных свидетелей в квартире никто не проживает и ночью свет не горит; около двух лет находится адвокатская контора; в квартире сделан ремонт как для офисного помещения; находятся офисные столы, стулья, офисная мебель; на доме вывески о нахождении адвокатского кабинета нет, но раньше был указатель на юридическую контору; прикреплены визитные карточки об оказании юридических услуг на входной двери в подъезд; таблички на двери данной квартиры о том, что в этой квартире находится адвокатский кабинет, нет; на общем собрании жильцов дома со стороны собственников квартиры № 10 было заявлено о том, что в данной квартире осуществляется адвокатская деятельность и перевод в нежилое помещение данной квартиры не требуется.

Как следует из материалов, представленных Управлением, с целью оборудования помещения для приема пищи Заявителем произведены расходы по приобретению электрической плиты, обеденного стола и табуретов в общем размере 15 085,25 рублей, что подтверждается товарными чеками с приложением кассового чека.

Согласно акту от 30.11.2017 и чеку по операции от 01.12.2017 Заявитель на основании договора воспользовался услугами по клинингу спорного помещения, что также подтверждается пояснениями самой клининговой компании.

Кроме того, Заявителем 02.11.2017 приобретены тряпки для уборки и бытовая химия для мытья окон и полов общей стоимостью 304 рубля, что подтверждается кассовым чеком от 02.11.2017.

Согласно справке, выданной банком, Заявителем по кредитному договору от 28.07.2017 за период с 01.01.2017 по 31.12.2017 уплачены проценты в размере 95 568,59 рублей.

12.12.2017 на основании квитанций произведена оплата коммунальных услуг по квартире, что подтверждается чеками от 12.12.2017 на суммы 5 434,19 рубля и 9 577 рублей.

Таким образом, указанные расходы Заявителя, осуществляющего адвокатскую деятельность в адвокатском кабинете, связаны с его деятельностью и документально подтверждены. Доказательств, опровергающих данные обстоятельства, материалы камеральной налоговой проверки не содержат.

При таких обстоятельствах Федеральная налоговая служба считает необоснованными выводы Инспекции и Управления о занижении налогоплательщиком налоговой базы по НДФЛ за 2017 год на сумму расходов, связанных с поиском и приобретением квартиры, по оплате коммунальных услуг, по уплате процентов, начисленных по кредитному договору, по уборке данного помещения, по оборудованию помещения для приема пищи, а также доначисление соответствующей суммы налога и начисление пени.

Учитывая вышеизложенное, Федеральная налоговая служба, руководствуясь статьей 140 Налогового кодекса Российской Федерации, отменяет решение Межрайонной ИФНС России от 09.07.2019 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение УФНС России от 04.10.2019.