Управлением Федеральной налоговой службы России по субъекту Российской Федерации (далее – Управление) в порядке статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) рассмотрена жалоба Х (далее – Х, налогоплательщик, заявитель) от 19.05.2015 (вх. от 21.05.2015) на решение ИФНС России от 16.04.2015 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В результате рассмотрения жалобы установлено следующее.

Инспекцией в период с 08.12.2014 по 25.02.2015 проведена камеральная налоговая проверка налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (по форме 3-НДФЛ), представленной налогоплательщиком за 2013 г. (далее – Декларация), по результатам которой составлен акт от 25.02.2015 (далее – Акт), вынесено решение от 16.04.2015 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – Решение).

Решением Х в предоставлении имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) по договору участия в долевом строительстве от 08.07.2013, заключенного с ЮЛ 1, отказано ввиду отсутствия у него права на указанный вычет как у лица, не участвующего по завершении строительства в приемке квартиры и подписании соответствующего передаточного акта, представление которого в налоговый орган в соответствии со ст.220 НК РФ является одним из доказательств возникновения у налогоплательщика права на имущественный вычет.

Оспаривая в административном порядке законность Решения, заявитель ссылается на неверное применение налоговым органом норм материального права. В обоснование своей позиции приводит в жалобе положения абз.4 пп.6 п.3 ст.220 НК РФ в редакции, действующей с 01.01.2014, а также п.7 ст.3 НК РФ, которые, по его убеждению, гарантируют ему право на спорный имущественный налоговый вычет как лицу, подписавшему договор от 08.07.2013 со стороны участника долевого строительства. Кроме того, заявитель полагает Решение подлежащим отмене по причине отсутствия в нем сведений о рассмотрении налоговым органом представленных Х на основании п.6 ст.100 НК РФ письменных возражений, обоснования их отклонения.

Рассмотрев жалобу и материалы камеральной налоговой проверки, Управление признает жалобу не подлежащей удовлетворению ввиду необоснованности доводов заявителя в силу следующих обстоятельств.

*1. По вопросу правомерности отказа Инспекции в праве на имущественный налоговый вычет*

Возможность возврата уплаченного в бюджет НДФЛ может быть реализована налогоплательщиком в результате получения имущественных налоговых вычетов, установленных ст.220 НК РФ, при соблюдении последним законодательно установленной процедуры.

Согласно пп.[2 п.1 ст.220](consultantplus://offline/ref=C6D2E6A07AB2D369353E58D3CADA839D0D0F81B5B8F340325ED4ADF585EFCD876A2E37DFE91AjDd3O) НК РФ (в редакции, действовавшей до изменений, внесенных Федеральным законом от 23.07.2013 № 212-ФЗ) при определении размера налоговой базы в соответствии с [п.3 ст.210](consultantplus://offline/ref=C6D2E6A07AB2D369353E58D3CADA839D0D0F81B5B8F340325ED4ADF585EFCD876A2E37D6ED19D7B4jAd6O) НК РФ налогоплательщик вправе получить имущественный налоговый вычет в сумме фактических произведенных им расходов, в частности, на новое строительство на территории Российской Федерации квартиры в размере, не превышающем 2 000 000 руб.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при подаче им налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода и на основании его письменного заявления, а также договора о приобретении прав на квартиру в строящемся доме, акта о передаче квартиры или документа, подтверждающего право собственности на квартиру, платежных документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком по произведенным расходам (пп.2 п.1, п.2 ст.220 НК РФ).

При исследовании имеющихся в материалах жалобы копий документов, представленных заявителем с Декларацией, на предмет соответствия определенным в ст.220 НК РФ условиям применения имущественного налогового вычета Управлением установлено, что Х 08.07.2013 заключил с ЮЛ 1 (застройщик) договор об участии в долевом строительстве многоквартирного жилого дома на территории земельного участка в юго-восточной части квартала в границах города, по завершении которого и получению разрешения на ввод дома в эксплуатацию застройщик обязался передать участнику долевого строительства трехкомнатную квартиру на 3 этаже указанного дома. В свою очередь, участник долевого строительства принял на себя обязательство выплатить застройщику установленную сторонами указанного договора стоимость своей доли в размере 3 685 520 руб.

Согласно акту от 18.09.2013 о погашении взаимных обязательств зачетом оплата по договору от 08.07.2013 участия в долевом строительстве фактически произведена в полном объеме 18.09.2013 путем зачета взаимных требований по договору от 18.07.2013 купли-продажи, на основании которого Х продал ЮЛ 1 принадлежащую ему долю в праве общей долевой собственности на жилой дом, а также на земельный участок, на котором располагался указанный дом.

10.10.2013 Х безвозмездно уступил право требования от ЮЛ 1 передачи в собственность обозначенного в договоре от 08.07.2013 объекта долевого строительства ФЛ 1, который состоял на регистрационном учете в период с 29.03.2013 до 05.07.2014 по одному адресу места жительства с Х.

Как следует из договора от 19.12.2013 приемки-передачи квартиры, 19.12.2013 застройщик ЮЛ 1 во исполнение обязательств по договору от 08.07.2013 участия в долевом строительстве передал в собственность дольщику ФЛ 1 квартиру в доме (далее – Квартира).

В соответствии со свидетельством, выданным Управлением Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии, государственная регистрация права собственности ФЛ 1 на Квартиру осуществлена 09.04.2014.

Как следует из сформулированной Конституционным Судом Российской Федерации в постановлении от 13.03.2008 № 5-П (далее – Постановление № 5-П) правовой позиции, смысл имущественного налогового вычета, предусмотренного пп.2 п.1 ст.220 НК РФ, состоит в предоставлении физическим лицам налоговой льготы в виде уменьшения дохода, учитываемого при исчислении налоговой базы по НДФЛ, в случае строительства либо приобретения на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них с целью стимулирования граждан к самостоятельному улучшению своих жилищных условий. В соответствии с избранным в НК РФ общим подходом (ст.19, 21, 207 НК РФ) право на получение имущественного вычета закрепляется как право налогоплательщика. Для получения имущественного налогового вычета именно налогоплательщик должен израсходовать собственные денежные средства и именно он должен приобрести в собственность объект недвижимости.

При этом в Постановлении № 5-П отмечено, что возникновению налоговых обязательств, как правило, предшествует вступление гражданина в гражданские правоотношения, в связи с чем, учитывая п.1 ст.11 НК РФ положения пп.2 п.1 ст.220 НК РФ следует рассматривать во взаимосвязи с соответствующими нормами гражданского законодательства.

Оценка Федерального [закона](consultantplus://offline/ref=E5E583DA6E7C3087C03904766FC90E99108837D8C77A378C4F224913o3SEL) от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 214-ФЗ), в частности, статей 1 (п.1, 2), 2, 4 (п.1,4), 6 и 8, показала, что договор участия в долевом строительстве в качестве конечной цели преследует возникновение у участников долевого строительства права собственности на объекты долевого строительства и права общей долевой собственности на общее имущество в многоквартирном доме.

Причем согласно п.1 ст.8 Закона № 214-ФЗ передача объекта долевого строительства застройщиком и принятие его участником долевого строительства осуществляются по подписываемым сторонами передаточному акту или иному документу о передаче.

По смыслу ст.128, 129 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) право требования исполнения застройщиком обязательства по передаче объекта долевого строительства перед участником долевого строительства по договору участия в долевом строительстве является объектом имущественных прав такого участника.

Положениями ст.382 ГК РФ, ст.11 Закона № 214-ФЗ допускается возможность передачи участником долевого строительства своих имущественных прав по договору участия в долевом строительстве другому лицу по сделке (уступка требования) с момента государственной регистрации договора участия в долевом строительстве до момента подписания сторонами передаточного акта или иного документа о передаче объекта долевого строительства.

Исходя из п.1 ст.384 ГК РФ, право первоначального кредитора – первоначального участника долевого строительства переходит к новому кредитору – новому участнику долевого строительства в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права.

Таким образом, по своей правовой природе договор уступки требования означает перемену лиц в обязательстве, в рамках которого возникло уступаемое имущественное право, путем перехода прав первоначального участника долевого строительства к новому участнику, т.е. выбытие первоначального участника долевого строительства из правоотношения.

Применительно к рассматриваемому налоговому спору приведенный анализ правовых норм, регулирующих взаимоотношения сторон договора участия в долевом строительстве, в том числе в случае уступки прав требований по нему, а также регламентирующих порядок предоставления имущественного налогового вычета в связи с новым строительством квартиры, позволяет сделать вывод о том, что Х, будучи первоначальным участником долевого строительства по договору от 08.07.2013, после государственной регистрации 14.11.2013 заключенного им с ФЛ 1 договора уступки прав требования 10.10.2013 в соответствии со ст.17 Закона № 214-ФЗ прекратил какие-либо обязательственные отношения с застройщиком ЮЛ 1, тем самым утратил статус участника долевого строительства по указанному договору от 08.07.2013. С указанного момента надлежащей стороной по договору от 08.07.2013 стал ФЛ 1 – новый участник долевого строительства.

При таких обстоятельствах Х не вправе претендовать на получение на основании пп.2 п.1 ст.220 НК РФ спорного имущественного налогового вычета.

Довод заявителя в жалобе о целесообразности применения при разрешении налогового спора положений п.7 ст.3 НК РФ Управление признает несостоятельным, поскольку каких-либо неясностей и неустранимых сомнений при рассмотрении материалов жалобы не установлено.

*2. По вопросу нарушения Инспекцией процедуры рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки*

Положения пп.7 п.1 ст.21, п.6 ст.100 НК РФ гарантируют налогоплательщику право представлять налоговому органу письменные возражения по актам проведенных в отношении него налоговых проверок и подтверждающие обоснованность таких возражений документы (их заверенные копии) в случае несогласия с изложенными в них фактами, выводами и предложениями проверяющих.

Указанному праву корреспондирует обязанность налогового органа в лице его руководителя (заместителя руководителя) рассмотреть возражения налогоплательщика наряду с актом налоговой проверки и иными материалами дела о налоговом правонарушении путем исследования имеющихся в деле доказательств, сведений и пояснений, обеспечив при этом лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, возможность участвовать в процессе их рассмотрения лично и (или) через своего представителя и представлять объяснения (п.1, 2, пп.2 п.3 ст.101 НК РФ).

По смыслу п.1-7 ст.101 НК РФ явка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, для участия в процессе рассмотрения материалов указанной проверки не является обязательным условием проведения процедуры рассмотрения дела о налоговом правонарушении при условии надлежащего извещения налогоплательщика о времени и месте ее проведения.

В соответствии с п.4 ст.101 НК РФ при рассмотрении материалов налоговой проверки ведется протокол.

Согласно п.7, 8 ст.101 НК РФ в вынесенном по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки [решении](consultantplus://offline/ref=2EF3D13E50201DAEE9452BAD3465688A0A09D71832D576221AB318E926573D66D4502C59E33C3CC2Z14EH) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа, а также указывается срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган, а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

Как следует из п.14 ст.101 НК РФ, несоблюдение должностными лицами налоговых органов установленных НК РФ требований, предусматривающих обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и представить объяснения, признается нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, влекущим отмену решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, могут являться основанием для отмены указанного решения вышестоящим налоговым органом или судом лишь в случае, когда такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

При исследовании материалов жалобы Управлением установлено, что Акт вместе с извещением от 26.02.2015 о времени и месте рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки направлены по адресу места жительства Х 27.02.2015 заказным почтовым отправлением, которое было получено адресатом 05.03.2015, что подтверждается копиями реестра налогового органа об отправке заказной почтовой корреспонденции от 26.02.2015, списка почтового отделения связи по форме Ф.103 от 27.02.2015, почтовой квитанции от 27.02.2015, уведомления о вручении заказного письма, а также информацией официального сайта ФГУП «Почта России» в разделе «Отслеживание почтовых отправлений» (http://www.russianpost.ru). При этом, в соответствии с п.5 ст.100 НК РФ Инспекция уведомлением от 12.02.2015 своевременно известила налогоплательщика о необходимости явиться в установленное в указанном уведомлении время в налоговый орган для получения Акта, что подтверждается копиями реестра налогового органа об отправке заказной почтовой корреспонденции от 12.02.2015, списка почтового отделения связи по форме Ф.103, почтовой квитанции от 13.02.2015.

Рассмотрение Акта, поступивших в Инспекцию 07.04.2015 письменных возражений налогоплательщика от 01.04.2015, иных материалов камеральной налоговой проверки состоялось 14.04.2015 в отсутствие Х, его уполномоченного представителя, что нашло отражение в протоколе от 14.04.2015.

Таким образом, на основании оценки имеющихся в материалах жалобы документов и сведений Управление пришло к выводу о соблюдении Инспекцией предусмотренных НК РФ требований, предъявляемых к процедуре рассмотрения материалов по делу о налоговом правонарушении, обеспечении надлежащим образом и заблаговременно возможности налогоплательщику подготовить аргументированные возражения по Акту и направить их в налоговый орган, принять участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя.

Исследование содержания Решения показало, что оспариваемый ненормативный акт содержит сведения о его вынесении заместителем начальника Инспекции по результатам рассмотрения Декларации, Акта, возражений от 01.04.2015 на Акт и других документов, о надлежащем извещении налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов дела, а также ссылку на протокол от 14.04.2015. В Акте имеются описание результатов исследования Декларации и представленных заявителем с ней документов, обоснование причины отказа налогоплательщику в праве на заявленный им имущественный налоговых вычет со ссылкой на подтверждающие позицию налогового органа нормы НК РФ.

При таких обстоятельствах Управление признает Решение составленным с соблюдением требований п.8 ст.101 НК РФ.

Позицию заявителя относительно того, что доводы, заявленные им в возражениях от 01.04.2015, не учтены при принятии Решения, основанная на идентичности по своему содержанию Акта и Решения, Управление отклоняет как несостоятельную. Изложенные в указанных возражениях доводы не опровергают выводы, сделанные Инспекцией в Решении, и фактически сводятся к несогласию с правовой оценкой налоговым органом установленных в рамках камеральной налоговой проверки Декларации обстоятельств и документов, представленных в подтверждение правомерности заявленного в ней имущественного налогового вычета. Аргументы, основанные на положениях иных правовых норм, кроме ст.220 НК РФ, обосновывающие несогласие налогоплательщика с содержащимися в Акте выводами и предложениями налогового органа, опровергающие последние, в возражениях от 01.04.2015 заявителем не приведены.

Ошибочное толкование налогоплательщиком положений ст.220 НК РФ, основанное на их редакции Федеральным законом от 23.07.2013 № 212-ФЗ «О внесении изменения в статью 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», которые в силу прямого указания в п.2 ст.2 указанного закона подлежат применению к правоотношениям по предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим после дня его вступления в силу, т.е. после 01.01.2014, не может являться основанием для отмены оспариваемого Решения.

На основании вышеизложенного, руководствуясь п.3 ст.140 НК РФ, Управление

РЕШИЛО:

жалобу Х от 19.05.2015 на решение ИФНС России от 16.04.2015 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения оставить без удовлетворения.