Федеральной налоговой службой получена жалоба Х (далее - Заявитель)   
от 15.05.2019 на решение УФНС России (далее - Управление) от 15.02.2019, направленная письмом Управления от 23.05.2019.

Как следует из материалов, представленных Управлением, Межрайонной ИФНС России (далее - Инспекция) проведена камеральная налоговая проверка декларации по налогу на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) за 2017 год, представленной Х 04.05.2018.

Инспекцией по результатам камеральной налоговой проверки составлен акт   
от 20.08.2018 и вынесено решение от 16.11.2018 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым Заявителю отказано в предоставлении имущественного налогового вычета в размере 2 000 000 рублей и в возврате из бюджета НДФЛ за 2017 год – 136 437 рублей.

Заявитель, считая решение Инспекции от 16.11.2018 необоснованным, обратился через Инспекцию в Управление с апелляционной жалобой от 17.12.2018.

Решением Управления от 15.02.2019 отменено решение Инспекции от 16.11.2018 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и принято по делу новое решение.

В жалобе, поступившей в Федеральную налоговую службу, Х выражает несогласие с решением Управления от 15.02.2019 на основании следующего.

По мнению Заявителя, статья 220 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) в редакции Федерального закона от 23.07.2013 № 212-ФЗ «О внесении изменения в статью 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»   
(далее – Закон № 212-ФЗ) предусматривает право родителя на применение имущественного налогового вычета при оплате родителем доли или квартиры несовершеннолетнего ребенка, при этом с 01.01.2014 каждый из совладельцев имущества имеет возможность получить имущественный налоговый вычет в пределах 2 000 000 рублей, не распределяя его пропорционально доле владения.

Х сообщает, что в решении Управления от 15.02.2019 содержится вывод об отсутствии доказательств, подтверждающих несение ею расходов в размере 2 040 000 рублей на приобретение квартиры, при этом данный вывод, по ее мнению, противоречит документам, представленным в Управление с апелляционной жалобой.

Заявитель считает, что отказ Управления в предоставлении имущественного налогового вычета основан на письмах Минфина от 24.02.2015 № 03-04-05/8507,   
от 27.02.2015 № 03-04-05/9998, ФНС России от 21.05.2015 № БС-4-11/8666 и Апелляционном определении Верховного Суда Республики Бурятия от 03.05.2017   
№ А33-1750, в которых содержится вывод, сформированный на основании норм, действующих до 01.01.2014, то есть до вступления в силу Закона № 212-ФЗ и, соответственно, не имеющих отношения к оспариваемой ситуации.

Х сообщает, что согласно пункту 6 статьи 220 Кодекса право на имущественные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 Кодекса, имеют налогоплательщики, являющиеся родителями и осуществляющие расходы на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации за счет собственных средств, в том числе квартиры в собственность своих детей в возрасте до 18 лет.

Х полагает, что имеет право на имущественный налоговый вычет в размере 2 000 000 рублей по расходам, произведенным в 2016 году на приобретение квартиры в собственность своей несовершеннолетней дочери, несмотря на то, что ранее по сделке 2010 года воспользовалась правом на имущественный налоговый вычет по другой квартире.

На основании изложенного Х просит отменить решение Управления от 15.02.2019 в части отказа в праве на имущественный налоговый вычет в размере 2 000 000 рублей и в возврате НДФЛ за 2017 год – 136 437 рублей; принять по делу новое решение о предоставлении имущественного налогового вычета в размере 2 000 000 рублей и в возврате НДФЛ за 2017 год – 136 437 рублей.

Федеральная налоговая служба, рассмотрев жалобу Х, а также документы и информацию, представленные Управлением, сообщает следующее.

На основании пункта 3 статьи 210 Кодекса для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 процентов, установленная пунктом 1 статьи 224 Кодекса, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 Кодекса.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 220 Кодекса (в редакции, действующей до 01.01.2014) общий размер имущественного налогового вычета по НДФЛ, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 Кодекса, не может превышать   
2 000 000 рублей без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым займам (кредитам).

Подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 Кодекса (в редакции, действовавшей с 01.01.2014) определено, что налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на приобретение на территории Российской Федерации квартир или доли (долей) в них.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 220 Кодекса (в редакции Закона   
№ 212-ФЗ), имущественный налоговый вычет, указанный в подпункте 3 пункта 1 статьи 220 Кодекса, предоставляется в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации одного или нескольких объектов имущества, не превышающем 2 000 000 рублей.

Исходя из положений пункта 2 статьи 2 Закона № 212-ФЗ нормы Закона № 212-ФЗ применяются к налогоплательщикам, которые впервые обращаются в налоговые органы за предоставлением имущественного налогового вычета по объектам недвижимого имущества, в отношении которых документы, подтверждающие право на получение имущественного налогового вычета, датированы начиная с 01.01.2014.

На основании пункта 6 статьи 220 Кодекса право на получение имущественных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 Кодекса, имеют налогоплательщики, являющиеся родителями и осуществляющие приобретение на территории Российской Федерации за счет собственных средств, в том числе квартиры в собственность своих детей в возрасте до 18 лет. Размер имущественных налоговых вычетов определяется исходя из фактически произведенных расходов с учетом ограничений, установленных пунктом 3 статьи 220 Кодекса.

В соответствии с пунктом 11 статьи 220 Кодекса повторное предоставление имущественного налогового вычета по НДФЛ не допускается в действующей редакции, а также не допускалось нормами Кодекса, действующими до 01.01.2014.

Как следует из материалов проверки Х 04.05.2018 представила в Инспекцию через «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» декларацию по НДФЛ за 2017 год, в которой заявила имущественный налоговый вычет по НДФЛ по расходам на приобретение квартиры в размере 2 000 000 рублей; сумму НДФЛ, подлежащую возврату из бюджета за 2017 год, – 136 437 рублей.

Согласно информации, представленной Управлением, ранее Х на основании, представленных в Инспекцию деклараций по НДФЛ за 2010 - 2016 годы воспользовалась правом на получение имущественного налогового вычета по НДФЛ в размере 2 000 000 рублей по расходам на приобретение другой квартиры, сумма налога, возвращенная из бюджета за 2010 – 2016 годы, составила 260 000 рублей. Указанные обстоятельства не оспариваются Заявителем в жалобе.

В связи с повторным заявлением Х в декларации по НДФЛ за 2017 год права на имущественный налоговый вычет, Инспекцией по результатам камеральной налоговой проверки декларации составлен акт от 20.08.2018 и вынесено решение от 16.11.2018, которым Заявителю отказано в предоставлении имущественного налогового вычета в размере 2 000 000 рублей, в том числе за 2017 год – 1 055 115,06 рублей, и в возврате из бюджета НДФЛ – 136 437 рублей.

Х, не согласившись с выводами Инспекции в решении от 16.11.2018, обратилась через Инспекцию в Управление с апелляционной жалобой. Управление при рассмотрении апелляционной жалобы установило, что Инспекцией допущены нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ за 2017 год.

С целью соблюдения прав Заявителя на участие в рассмотрении материалов проверки Управление письмом от 29.01.2019 пригласило Х на 13.02.2019 в 15 часов для рассмотрения апелляционной жалобы, материалов камеральной налоговой проверки и возражений на акт проверки от 20.08.2018.

13.02.2019 состоялось рассмотрение Управлением апелляционной жалобы Заявителя, материалов камеральной налоговой проверки и возражений на акт проверки от 20.08.2018 при участии Х, о чем составлен протокол от 13.02.2019.

Решением Управления от 15.02.2019 на основании статьи 140 Кодекса решение Инспекции от 16.11.2018 отменено полностью и принято новое решение, в соответствии с которым Х отказано в праве на имущественный налоговый вычет по НДФЛ по расходам на приобретение квартиры в размере 2 000 000 рублей и возврате НДФЛ за 2017 год – 136 437 рублей ввиду повторности заявленного права на имущественный налоговый вычет.

Из информации, представленной Управлением, следует, что Заявителем с декларацией по НДФЛ за 2017 год представлены копии следующих документов: свидетельства о рождении дочери; расписки от 25.01.2017 о получении денежных средств продавцом спорной квартиры; акта приема – передачи квартиры от 24.01.2017; выписки из Единого государственного реестра недвижимости (далее - ЕГРН); договора купли – продажи квартиры от 24.12.2016.

Как следует из договора купли – продажи квартиры от 24.12.2016 ФЛ 1 (продавец), действующий от имени ФЛ 2 на основании нотариальной доверенности от 17.06.2016, удостоверенной ФЛ 3, нотариусом нотариального округа, продал, а дочь Заявителя - несовершеннолетний ребенок 31.07.2000 г. р. (покупатель), действующая с согласия своей матери Х, купила квартиру.

В соответствии с пунктом 3 указанного договора подлежащая отчуждению квартира оценена продавцом и покупателем в размере 2 040 000 рублей. Согласно пункту 4 договора купли – продажи от 24.12.2016 сумма в размере 2 040 000 рублей выплачивается покупателем продавцу путем расчета с использованием индивидуального сейфа банка в течение трех рабочих дней после государственной регистрации перехода права собственности, а также передачи отчуждаемой квартиры по акту приема – передачи.

Согласно выписке из ЕГРН Управления Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии, представленной в Инспекцию дочерью Заявителя, на дочь Заявителя на основании договора купли - продажи квартиры от 24.12.2016 зарегистрирована квартира на праве собственности; номер регистрации права:   
от 18.01.2017.

В соответствии с актом приема – передачи квартиры от 24.01.2017 ФЛ 1 (продавец), действующий от имени ФЛ 2 на основании нотариальной доверенности   
от 17.06.2016, передал, а дочь Заявителя 31.07.2000 г.р. (покупатель) принял квартиру.

Согласно расписке от 25.01.2017 ФЛ 1, действующий от имени ФЛ 2 на основании нотариальной доверенности от 17.06.2016, получил от дочери Заявителя денежные средства в сумме 2 040 000 рублей на основании договора купли – продажи квартиры   
от 24.12.2016; расчет произведен в полном объеме.

Таким образом, исходя из приведенных норм Кодекса и фактических обстоятельств, Федеральная налоговая служба признает обоснованным вывод Управления в решении от 15.02.2019 об отсутствии у Х права на имущественный налоговый вычет по расходам на приобретение квартиры по договору купли – продажи от 24.12.2016 в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, поскольку на основании представленных деклараций по НДФЛ за 2010 - 2016 годы Х воспользовалась правом на имущественный налоговый вычет в общем размере 2 000 000 рублей по другому объекту, а повторное право на имущественный налоговый вычет нормами Кодекса не предусмотрено.

Данная позиция согласуется с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации (далее – Конституционный Суд) в Постановлении от 01.03.2012 № 6-П, в котором суд признал, что положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Кодекса не противоречат [Конституции](consultantplus://offline/ref=518761EAC8FA4C364D57DD964B0313023C546EFC95F8ED32632119ZFY6N) Российской Федерации в той мере, в какой они по своему конституционно - правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не исключает право родителя, который понес расходы на приобретение на территории Российской Федерации жилого помещения в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, на однократное использование имущественного налогового вычета по НДФЛ в сумме фактически произведенных расходов в установленных законом пределах.

Конституционный Суд указал, что налогоплательщик, реализуя право на имущественный налоговый вычет в связи с приобретением жилого помещения в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, родитель (при том, что ранее данный налоговый вычет на основании Кодекса он не получал) лишается возможности воспользоваться им впоследствии, поскольку в этом случае имущественный налоговый вычет дает налоговую выгоду именно родителю как лицу, обязанному платить налог на свои доходы. Повторное получение имущественного налогового вычета исключается, если родитель, понесший расходы на приобретение жилого помещения в собственность своего ребенка, уже воспользовался правом на данный налоговый вычет в связи с приобретением жилого помещения как в свою собственность, так и в собственность другого своего ребенка.

Суд также указал, что родитель, использовавший право на имущественный налоговый вычет в связи с приобретением жилого помещения в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, получил этот налоговый вычет в сумме понесенных им, а не ребенком, расходов и уменьшил налоговую базу по налогу на свои доходы, а не на доходы ребенка. Следовательно, сам ребенок не лишается права на получение имущественного налогового вычета в будущем, в том числе до наступления совершеннолетия, когда у него появятся источники собственного дохода, формирующие налоговую базу по НДФЛ, за счет которых им может быть приобретено в собственность другое жилое помещение.

Иные доводы Х, приведенные в жалобе, оценка которых не нашла отражения в тексте настоящего решения, не имеют самостоятельного значения для разрешения спора по существу.

При таких обстоятельствах Федеральной налоговой службой не установлено оснований для отмены решения УФНС России от 15.02.2019.

Учитывая вышеизложенное, Федеральная налоговая служба, руководствуясь статьей 140 Налогового кодекса Российской Федерации, оставляет жалобу Х без удовлетворения.