Федеральной налоговой службой получена жалоба Х (далее – Заявитель, Х) от 09.08.2018 на решение ИФНС России (далее – Инспекция) от 10.05.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения УФНС России (далее – Управление) от 16.07.2018.

Как следует из материалов, представленных Управлением, Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка декларации по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) за 2016 год, представленной Х 21.11.2017.

Инспекцией по результатам камеральной налоговой проверки составлен акт от 05.03.2018 и вынесено решение от 10.05.2018, которым Заявитель привлечен к ответственности, предусмотренной статьями 119, 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), с учетом статей 112, 114 Кодекса в виде штрафа в общем размере 19 350,50 рублей. Указанным решением Заявителю предложено уплатить недоимку по НДФЛ в размере 73 502 рублей и пени – 5 884,45 рублей.

Заявитель, считая решение Инспекции от 10.05.2018 необоснованным, обратился через Инспекцию в Управление с апелляционной жалобой от 08.06.2018.

Решением Управления от 16.07.2018 решение Инспекции от 10.05.2018 отменено в части доначисления НДФЛ в размере 40 001 рубля, штрафа по статьям 119, 122 Кодекса с учетом статей 112, 114 Кодекса в общем размере 10 000,25 рублей и соответствующих сумм пени.

В жалобе, поступившей в Федеральную налоговую службу, Х выражает несогласие с решением Инспекции от 10.05.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения Управления от 16.07.2018 на основании следующего.

Х указывает, что в 2016 году получил в дар земельный участок от ФЛ 1, с которым имеет родственные отношения, поскольку тот является супругом его сестры.

Заявитель указывает, что Управление в решение от 16.07.2018 пришло к выводу о том, что спорный земельный участок не является личной собственностью ФЛ 1 и на него распространяется режим общей совместной собственности супругов, вместе с тем ошибочно пришло к выводу, что в данном случае налогообложению по НДФЛ подлежит часть дохода, которая получена от ФЛ 1, не являющегося его близким родственником.

Х считает, что в соответствии со статьей 38 Семейного кодекса Российской Федерации (далее – Семейный кодекс) и статьей 1150 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс), а также Определением Верховного Суда Российской Федерации от 03.03.2015 № 4-КГ14-38 выделение супружеской доли в совместно нажитом имуществе является именно правом, а не обязанностью супругов.

По мнению Заявителя, если супруг (зять, свояк) дарит земельный участок, находящийся в совместной собственности с его супругой, являющейся родной сестрой одаряемого, то (супруга, сестра одаряемого) в равной степени признается дарителем по договору дарения, что влечет за собой применение положений пункта 18.1 статьи 217 Кодекса и полученный доход в виде стоимости подаренного земельного участка не подлежит налогообложению НДФЛ у одаряемого.

Заявитель указывает, что является пенсионером и не имеет постоянного дохода кроме пенсии, в связи с чем предъявление к уплате суммы НДФЛ, указанной в решении Управления, может привести к вынужденной продаже спорного земельного участка.

На основании вышеизложенного Х просит отменить решение Инспекции от 10.05.2018 в редакции решения Управления от 16.07.2018.

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

Статьей 41 Кодекса установлено, что доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» Кодекса.

В соответствии с пунктом 3 статьи 54 Кодекса налогоплательщики - физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций и (или) физических лиц сведений о суммах выплаченных им доходов, об объектах налогообложения, а также данных собственного учета полученных доходов, объектов налогообложения, осуществляемого по произвольным формам.

Согласно статьи 209 Кодекса объектом налогообложения по НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 210 Кодекса при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло.

На основании пункта 18.1 статьи 217 Кодекса доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

Согласно положениям подпункта 7 пункта 1 статьи 228 Кодекса физические лица, получающие от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, доходы в денежной и натуральной формах в порядке дарения, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 18.1 статьи 217 Кодекса, когда такие доходы не подлежат налогообложению, самостоятельно производят исчисление и уплату налога, подлежащего уплате в соответствующий бюджет и представляют налоговую декларацию.

Верховный Суд Российской Федерации в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Обзор), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015, указал, что главой 23 Кодекса прямо не определено, на основании каких именно документально подтвержденных данных о стоимости имущества гражданин обязан исчислять налог в случае получения имущества в дар от другого физического лица.

Верховный Суд Российской Федерации в Обзоре разъяснил, что в рассматриваемой ситуации надлежит исходить из положений пункта 3 статьи 54 Кодекса, в силу которых по общему правилу физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций и (или) физических лиц сведений об объектах налогообложения.

Как указал Верховный Суд Российской Федерации в Обзоре к числу таких сведений об объекте налогообложения могут быть отнесены официальные данные о кадастровой стоимости объекта недвижимости, полученные из государственного кадастра недвижимости, который является систематизированным сводом сведений об учтенном в Российской Федерации недвижимом имуществе (пункт 2 статьи 1 Федерального закона от 24.07.2007 № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости», действующий в спорный период).

При отсутствии в государственном кадастре недвижимости сведений о кадастровой стоимости имущества не исключается также право гражданина использовать сведения об инвентаризационной стоимости недвижимости, полученные из органов технической инвентаризации, одной из целей определения которой является налогообложение физических лиц.

Пунктом 1 статьи 11 Кодекса определено, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

В соответствии со статьей 14 Семейного кодекса установлено, что близкими родственниками являются родственники по прямой восходящей и нисходящей линии (родители и дети, дедушки, бабушки и внуки), полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры.

Исходя из положений статьи 34 Семейного кодекса к имуществу, нажитому супругами во время брака, относятся, в том числе, приобретенные за счет общих доходов супругов движимые и недвижимые вещи и любое другое нажитое супругами в период брака имущество независимо от того, на имя кого из супругов оно приобретено либо на имя кого или кем из супругов внесены денежные средства.

Нормами пункта 1 статьи 36 Семейного кодекса определено, что имущество, принадлежавшее каждому из супругов до вступления в брак, а также имущество, полученное одним из супругов во время брака в дар, в порядке наследования или по иным безвозмездным сделкам (имущество каждого из супругов), является его собственностью.

В силу положений статьи 39 Семейного кодекса при разделе общего имущества супругов и определении долей в этом имуществе доли супругов признаются равными, если иное не предусмотрено договором между супругами.

Согласно подпунктам 1, 2 пункта 1 статьи 8 Гражданского кодекса права и обязанности граждан возникают: из договоров и иных сделок, предусмотренных законом, а также из договоров и иных сделок, хотя и не предусмотренных законом, но не противоречащих ему; из актов государственных органов и органов местного самоуправления, которые предусмотрены законом в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей.

В соответствии с пунктом 1 статьи 572 Гражданского кодекса по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу, либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом.

Положениями главы 32 Гражданского кодекса не предусмотрено указание в договоре дарения стоимости имущества, передаваемого в дар.

Как следует из информации, представленной Управлением, 21.11.2017 Х представил в Инспекцию декларацию по НДФЛ за 2016 год, в которой указал доход в размере 50 000 рублей исходя из стоимости земельного участка, полученного в порядке дарения по договору от 04.07.2016; налоговую базу по НДФЛ – 50 000 рублей; НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет, – 6 500 рублей.

Согласно материалам проверки, Заявителем НДФЛ в размере 6 500 рублей уплачен 21.11.2017.

Заявителем с декларацией по НДФЛ за 2016 год представлены в Инспекцию копии следующих документов: договора дарения земельного участка от 04.07.2016; дополнительного соглашения к договору дарения земельного участка от 04.07.2016; паспорта и выписки из Единого государственного реестра недвижимости (далее – ЕГРН) о кадастровой стоимости земельного участка от 10.11.2017.

Как следует из пункта 1 договора дарения земельного участка от 04.07.2016   
ФЛ 1 (даритель) безвозмездно передал в собственность Х (одаряемого) принадлежащий ему на праве собственности земельный участок площадью 2 000 кв. метров.

Согласно пункту 2 договора дарения указанный земельный участок принадлежит ФЛ 1 на основании постановления главы администрации сельского округа от 20.03.2001, о чем 08.08.2014 в ЕГРН сделана запись регистрации.

В соответствии с дополнительным соглашением от 04.07.2016 к договору дарения земельного участка от 04.07.2016 стоимость земельного участка в связи с отсутствием кадастровой стоимости земельного участка на 01.01.2016 определена сторонами в размере 50 000 рублей.

Согласно представленной Х выписки из ЕГРН о кадастровой стоимости земельного участка от 10.11.2017 кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 25.08.2016 составила 615 400 рублей.

Как следует из материалов, представленных Управлением, Инспекцией в ходе проведения камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ за 2016 год направлен запрос от 23.03.2018 в Управление Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии о представлении выписки из ЕГРН на данный земельный участок.

На запрос Инспекции от 23.03.2018 Управлением Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии представлена выписка из ЕГРН от 23.03.2018, согласно которой кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 01.01.2016 составила 615 400 рублей.

Согласно представленным Х с возражениями на акт проверки от 05.03.2018 свидетельствам о рождении от 28.11.1955, от 29.01.1962, ФЛ 2 1962 года рождения является родной сестрой Х 1955 года рождения. Свидетельством о заключении брака от 30.07.1983 подтверждается, что на момент выделения администрацией сельского округа спорного земельного участка ФЛ 1 (даритель) состоял в браке с ФЛ 2 (сестрой одаряемого).

Как следует из информации Управления земельный участок площадью 2 000 кв. метров предоставлен ФЛ 1 (дарителю) в собственность бесплатно для ведения личного подсобного хозяйства, принадлежащий ему на основании постановления главы администрации сельского округа от 20.03.2001.

В соответствии с правовой позицией, изложенной Верховным Судом Российской Федерации в Определении от 28.11.2017 № 64-КГ17-10, в соответствии с подпунктами 1, 2 пункта 1 статьи 8 Гражданского кодекса гражданские права и обязанности возникают, в том числе из договоров или иных сделок, предусмотренных законом, а также из договоров и иных сделок, хотя и не предусмотренных законом, но не противоречащих ему, а также из актов государственных органов и органов местного самоуправления, которые предусмотрены законом в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей. Таким образом, законодатель разграничивает в качестве оснований возникновения гражданских прав и обязанностей договоры (сделки) и акты государственных органов, органов местного самоуправления и не относит последние к безвозмездным сделкам. Бесплатная передача земельного участка одному из супругов во время брака на основании акта органа местного самоуправления не может являться основанием его отнесения к личной собственности этого супруга.

Следовательно, земельный участок, полученный супругом во время брака в соответствии с Постановлением главы администрации сельского округа от 20.03.2001, не является личной собственностью супруга и на него распространятся законный режим общей совместной собственности супругов.

Учитывая вышеизложенное и исходя из смысла приведенных положений законодательства Российской Федерации, Федеральная налоговая служба считает обоснованным вывод Управления в решении от 16.07.2018 о том, что поскольку переходящий по договору дарения от 04.07.2016 земельный участок находился в общей совместной собственности супругов ФЛ 1 и ФЛ 2, и ФЛ 2 является близким родственником (родной сестрой) одаряемого Х, а ФЛ 1 нет, то доходом, подлежащим обложению, признается только та часть дохода, которая получена от ФЛ 1, не являющегося близким родственником.

При этом, исходя из положений Семейного и Гражданского кодексов, при определении долей в общем имуществе супругов их доли признаются равными, то налогообложению подлежит 50% дохода, полученного Заявителем по договору дарения земельного участка от 04.07.2016.

В этой связи, доначисление решением Инспекции от 10.05.2018 в редакции решения Управление от 16.07.2018 Заявителю НДФЛ за 2016 год с суммы дохода, полученного от ФЛ 1 в порядке дарения, соответствует нормам Кодекса.

В жалобе, поступившей в Федеральную налоговую службу, Х приводит обстоятельство, смягчающее ответственность за совершение налогового правонарушения - тяжелое материальное положение (пенсионер, отсутствие иных доходов кроме пенсии).

Согласно пункту 1 статьи 112 Кодекса обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются: совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения; иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом могут быть признаны смягчающими ответственность.

На основании пункта 4 статьи 112 Кодекса обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

Пунктом 3 статьи 114 Кодекса предусмотрено, что при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Кодекса.

Вместе с тем, Инспекцией в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки, учтено заявленное в возражениях Х идентичное обстоятельство, смягчающее ответственность за совершение налогового правонарушения - тяжелое материальное положение (пенсионер, отсутствие иных доходов кроме пенсии), в связи с чем размер штрафа по статьям 119, 122 Кодекса снижен Инспекцией в два раза.

Поскольку Заявителем в жалобе, направленной в ФНС России, не указаны иные смягчающие ответственность обстоятельства, которые не были рассмотрены Инспекцией и Управлением при вынесении оспариваемых решений, и не представлены какие – либо новые документы, подтверждающие такие обстоятельства, у Федеральной налоговой службы отсутствуют основания для снижения размера штрафа.

При таких обстоятельствах Федеральной налоговой службой не установлено оснований для отмены решение ИФНС России от 10.05.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения УФНС России от 16.07.2018.

На основании вышеизложенного Федеральная налоговая служба, руководствуясь статьей 140 Налогового кодекса Российской Федерации, оставляет жалобу Х без удовлетворения.