ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ21-294

Р Е Ш Е Н И Е
ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва 15 июня 2021 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации Кириллова В.С.
при секретаре Березиной А.В.
с участием прокурора Гашуниной Н.А.,
рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению Суворова Андрея Александровича о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 22 ноября 2017 г. № 03-04-07/77483 «О предоставлении имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц»,

установил:

Министерством финансов Российской Федерации (далее также – Минфин России) 22 ноября 2017 г. издано письмо № 03-04-07/77483 «О предоставлении имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц» в связи с обращением Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС России) по вопросу предоставления имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в связи с изменениями, внесёнными Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ «О внесении изменения в статью 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ) (далее – Письмо).

Разъясняя отдельные положения законодательства, Минфин России в Письме указал:

«Согласно пункту 2 статьи 2 Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ, вступившего в силу с 1 января 2014 г., положения статьи 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ) применяются к правоотношениям по

предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим после дня вступления в силу указанного федерального закона.

Подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что при определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в соответствии с пунктом 3 статьи 210 Кодекса налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере фактически произведённых налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

В этой связи право налогоплательщика уменьшить налоговую базу на сумму имущественного налогового вычета возникает с момента приобретения соответствующего имущества с учётом фактически произведённых расходов. В частности, при приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них на основании договора купли-продажи – с момента регистрации права собственности, при приобретении прав на квартиру (доли в ней) в строящемся доме – с момента подписания акта приёма-передачи или иного документа о передаче объекта долевого строительства застройщиком и принятия его участником долевого строительства.

При этом положения статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации не ограничивают налогоплательщиков в праве самостоятельно решать вопрос о том, когда использовать право на имущественный налоговый вычет в связи с приобретением соответствующего имущества.

С учётом изложенного, по мнению Департамента, правоотношения по предоставлению имущественного налогового вычета возникают одновременно с правом налогоплательщика на получение такого вычета и являются неотделимыми от данного права, из чего следует, что положения статьи 220 Кодекса в редакции Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ распространяются на имущество, приобретённое после вступления его в силу.

Одновременно отмечаем, что Конституционный Суд Российской Федерации, рассматривая жалобу о конституционности пункта 6 статьи 9 Федерального закона от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ), согласно которому положения абзаца тринадцатого подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Кодекса (в редакции Федерального закона от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ) распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 г., в определении от 24 февраля 2011 г. № 171-О-О пришёл к выводу, что право на применение имущественного вычета с учётом максимального размера,

установленного Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ, имеют налогоплательщики, которые приобрели имущество после 1 января 2008 г.».

Суворов А.А. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением, в котором просит признать недействующим Письмо, ссылаясь на то, что оно обладает нормативными свойствами, по своему содержанию не соответствует действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, а именно пункта 2 статьи 220 Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ. Считает, что разъяснения, данные в Письме, нарушают его право на использование остатка имущественного налогового вычета на приобретение разных объектов недвижимости, предусмотренное подпунктом 1 пункта 3 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации.

Своё требование административный истец мотивирует тем, что письмом ИФНС России по Октябрьскому району г. Барнаула от 15 марта 2021 г. № 12-20/02459@ ему отказано в предоставлении имущественного налогового вычета, заявленного в связи с приобретением 19 декабря 2017 г. жилого дома (налоговые декларации за 2018–2020 гг.) ввиду заявления и получения имущественного налогового вычета ранее по квартире, приобретённой 12 ноября 2009 г. (налоговые декларации за 2011–2013 гг.). По мнению административного истца, названный отказ налогового органа мотивирован позицией Минфина России, выраженной в Письме, и не может быть обжалован самостоятельно.

В письменных возражениях Минфин России и ФНС России указали, что Письмо издано в пределах предоставленных федеральному органу полномочий и в соответствии с действующим законодательством, не нарушает прав и законных интересов административного истца; Письмо не является актом, обладающим нормативными свойствами, а содержащиеся в нём разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих отношений.

Министерство юстиции Российской Федерации в письменном отзыве заявило о рассмотрении административного искового заявления по существу без участия его представителя, указав на то, что содержащиеся в Письме разъяснения не могут считаться в полной мере основанными на положениях законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Административный истец Суворов А.А. и его представитель Суворова И.С. не явились в судебное заседание, о времени и месте которого извещены надлежащим образом, заявили о рассмотрении дела в их отсутствие.

В судебном заседании представитель Министерства финансов Российской Федерации Ткаченко Н.Г., представитель Федеральной налоговой службы Полозков Д.С. не признали административный иск.

Обсудив доводы административного истца Суворова А.А., выслушав возражения представителя Министерства финансов Российской Федерации Ткаченко Н.Г., представителя Федеральной налоговой службы Полозкова Д.С.,

обсудив письменный отзыв Министерства юстиции Российской Федерации, проверив наличие у оспариваемого акта нормативных свойств и его соответствие действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Гашуниной Н.А., полагавшей необходимым отказать в удовлетворении административного иска, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Исходя из положений пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 1 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 (далее – Положение), Минфин России, являющийся федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налоговой деятельности, в пределах своей компетенции издаёт нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Полномочия Минфина России в установленной сфере деятельности конкретизированы, в том числе в статье 34^2 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой он даёт письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 1).

Минфин России координирует и контролирует деятельность находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка, Федеральной таможенной службы и Федерального казначейства (пункт 2 Положения в редакции, действовавшей на момент издания Письма).

Реализуя предоставленные законом полномочия и отвечая на запрос ФНС России, Минфин России в лице директора Департамента налоговой и таможенной политики дал разъяснения в форме Письма, оспариваемого административным истцом.

Данные разъяснения ФНС России направлены для сведения и руководства в работе налоговых органов в приложении к письму от 1 декабря 2017 г. № ГД-4-11/24458@, а также размещены на официальном сайте указанной службы в сети «Интернет» (www.nalog.ru).

Таким образом, Письмо издано Минфином России при реализации полномочий, установленных законом.

В соответствии с требованиями пункта 1 части 5 статьи 217^1 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации по результатам рассмотрения административного дела об оспаривании акта, содержащего разъяснения законодательства и обладающего нормативными свойствами, суд

принимает решение об удовлетворении заявленных требований полностью или в части, если оспариваемый акт полностью или в части не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

Между тем подобного основания по настоящему делу не имеется.

Оспариваемое письмо содержит разъяснения по вопросу предоставления имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в связи с изменениями, внесёнными Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ, основанные на пункте 2 статьи 2 поименованного федерального закона и отдельных положениях Налогового кодекса Российской Федерации (подпункт 3 пункта 1 статьи 220 и пункт 3 статьи 210). При этом изложенные в Письме разъяснения не изменяют и не дополняют законодательство о налогах и сборах, а воспроизведённые в Письме конкретные нормы Налогового кодекса Российской Федерации и сопутствующая им интерпретация соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений и не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Доводы административного истца о том, что оспариваемое письмо не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, лишены правовых оснований.

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, рассматриваемой во взаимосвязи с положениями её статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования и установлении общих принципов налогообложения и сборов связан требованиями обеспечения конституционных принципов равенства, справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной свободой усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога, а также основания и порядок освобождения от налогообложения.

Поскольку налоговые правоотношения имеют публично-правовую природу, обусловленную целями обеспечения равного налогового бремени и защиты прав, свобод и законных интересов налогоплательщиков, субъекты этих отношений связаны императивными предписаниями налогового закона, в том числе в части налоговых льгот.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации предписание Налогового кодекса Российской Федерации, не позволяющее повторно применять имущественный налоговый вычет при приобретении жилья, относится ко всем налогоплательщикам, которые самостоятельно решают, когда им использовать право на вычет, что, принимая

во внимание его льготный характер, нельзя считать нарушением конституционных прав налогоплательщика (постановление от 1 марта 2012 г. № 6-П, определения от 15 апреля 2008 г. № 311-О-О, от 24 февраля 2011 г. № 154-О-О, от 1 марта 2011 г. № 271-О-О, от 17 июля 2018 г. № 1718-О).

Право плательщиков налога на доходы физических лиц на получение имущественного налогового вычета при совершении сделок купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них закреплено в статье 220 Налогового кодекса Российской Федерации в целях стимулирования граждан к улучшению их жилищных условий. Смысл имущественного налогового вычета состоит в предоставлении физическим лицам налоговой льготы при строительстве либо приобретении на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них.

Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ в статью 220 Налогового кодекса Российской Федерации внесены изменения. В частности, с 1 января 2014 г. расширены права налогоплательщиков в связи с получением ими имущественного налогового вычета. Так, налогоплательщикам предоставлена возможность получения остатка имущественного налогового вычета в случае, если ранее такой вычет был предоставлен им не в полном размере, в том числе касающиеся возможности получения имущественного налогового вычета до полного использования его предельного размера без ограничения количества установленных объектов недвижимого имущества, расходы по приобретению или строительству которых могут учитываться в составе имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц.

Подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что при определении размера налоговой базы по налогу в соответствии с пунктом 3 статьи 210 этого кодекса налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере фактически произведённых налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Согласно положениям пункта 3 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в подтверждение права на имущественный налоговый вычет налогоплательщиком должен быть представлен договор о приобретении жилого дома или доли (долей) в нём, квартиры, комнаты или доли (долей) в них и документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на жилой дом или долю (доли) в нём, на квартиру, комнату или долю (доли) в них (подпункт 6); имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании документов, подтверждающих возникновение права на указанный вычет, платёжных документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих произведённые

налогоплательщиком расходы (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счёта покупателя на счёт продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы) (подпункт 7).

Из содержания пункта 3 статьи 220 во взаимосвязи с пунктом 3 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации об определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц следует, что право налогоплательщика уменьшить налоговую базу на сумму имущественного налогового вычета с учётом его предельно допустимого размера возникает с момента приобретения соответствующего имущества, в том числе при приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них на основании договора купли-продажи – с момента регистрации права собственности, при приобретении прав на квартиру (доли в ней) в строящемся доме – с момента подписания акта приёма-передачи или иного документа о передаче объекта долевого строительства застройщиком и принятия его участником долевого строительства.

Правоотношения по предоставлению имущественного налогового вычета связаны с моментом осуществления соответствующих расходов и являются длящимися. Данные правоотношения включают в себя как возникновение права на имущественный вычет (правоотношения, связанные с несением расходов на приобретение указанных объектов недвижимости), так и обращение налогоплательщика в налоговый орган с заявлением о получении имущественного налогового вычета.

Так, правоотношения по предоставлению имущественного налогового вычета возникают одновременно с правом налогоплательщика на получение такого вычета и являются неотделимыми от данного права.

В соответствии со статьёй 2 Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ положения статьи 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции этого федерального закона) применяются к правоотношениям по предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим после дня вступления в силу названного федерального закона (пункт 2). К правоотношениям по предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим до дня вступления в силу Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ и не завершённым на день вступления в силу данного федерального закона, применяются положения статьи 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации без учёта изменений, внесённых Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ (пункт 3).

Таким образом, положение статьи 2 Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ, определяя порядок вступления в силу данной редакции статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающей расширение прав налогоплательщиков в связи с получением ими имущественного налогового вычета, установило круг

отношений, к которым она будет применяться с учётом даты вступления в силу Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ.

Данное правовое регулирование соответствует общему (основному) принципу действия закона во времени, который, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации (постановление от 22 апреля 2014 г. № 12-П; определения от 21 ноября 2013 г. № 1840-О, от 16 июля 2015 г. № 1779-О и др.), имеет целью обеспечение правовой определённости и стабильности законодательного регулирования в Российской Федерации и означает, что действие закона распространяется на отношения, права и обязанности, возникшие после введения его в действие.

В ранее принятых и сохраняющих свою силу решениях Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что льгота является исключением из вытекающих из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения. Льготы всегда носят адресный характер, а их установление или отмена относятся к дискреционным полномочиям законодателя. Именно законодатель вправе определять (сужать или расширять) круг лиц, на которых распространяются налоговые льготы (постановления от 21 марта 1997 г. № 5-П, от 28 марта 2000 г. № 5-П и от 19 июня 2002 г. № 11-П).

Следовательно, положения статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ) применяются к правоотношениям, возникшим после 1 января 2014 г., право на получение имущественного налогового вычета, возникшее у физического лица до указанной даты, регулируется нормами Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до внесения в них изменений, даже если эти отношения не завершены на начало 2014 г.

Оспариваемое письмо не вступает в противоречие с действующим законодательством о налогах и сборах.

В целом, дав разъяснения, Минфин России в Письме не изменил и не дополнил законодательство о налогах и сборах, поэтому содержание оспариваемого акта, вопреки доводам административного истца и Министерства юстиции Российской Федерации, не устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение. Кроме того, его издание не требовало соблюдения процедур, предусмотренных Указом Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 г. № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» и Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной

регистрации, утверждёнными постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009.

В связи с этим доводы административного истца о нарушении Письмом его прав как налогоплательщика несостоятельны.

Оспаривая Письмо, административный истец фактически выражает несогласие с действиями и решениями налоговых органов, которые могут быть проверены в общем порядке при обжаловании им подобных решений, действий (бездействия).

Иные доводы Суворова А.А. связаны непосредственно с оценкой содержания подпункта 3 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 2 Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ, что не относится к полномочиям Верховного Суда Российской Федерации, установленным Федеральным конституционным законом от 5 февраля 2014 г. № 3-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации».

По приведённым выше мотивам Письмо не подлежит признанию недействующим по результатам проверки его содержания, поскольку оно не оказывает общерегулирующего воздействия на общественные правоотношения, отличного от требований закона.

Руководствуясь статьями 175–180, 217^{1} Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

решил:

в удовлетворении административного искового заявления Суворова Андрея Александровича о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 22 ноября 2017 г. № 03-04-07/77483 «О предоставлении имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц» отказать.

Решение может быть обжаловано в Апелляционную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в течение месяца со дня его принятия в окончательной форме.

Судья Верховного Суда
Российской Федерации В.С. Кириллов