



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ21-299

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

26 августа 2021 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего
членов коллегии

при секретаре
с участием прокурора

Манохиной Г.В.,
Крупнова И.В.,
Нефедова О.Н.
Горбачевой Е.А.
Засеевой Э.С.

рассмотрела 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»

по апелляционной жалобе Суворова А.А. на решение Верховного Суда Российской Федерации от 15 июня 2021 г. по делу № АКПИ21-294, которым в удовлетворении административного иска отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Манохиной Г.В., возражения представителя Министерства финансов Российской Федерации Шилиева А.П., представителя Федеральной налоговой службы Полозкова Д.С. относительно доводов апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Засеевой Э.С., полагавшей апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Министерством финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) 22 ноября 2017 г. издано письмо № 03-04-07/77483 «О предоставлении имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц» на обращение Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России) по вопросу предоставления имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в связи с изменениями, внесенными 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).

В Письме разъяснено, что 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 (далее – Кодекс) (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 (абзац второй).

Подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 Кодекса 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 произведенных 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 (абзац третий).

В этой связи право налогоплательщика уменьшить налоговую базу на сумму имущественного налогового вычета возникает с момента приобретения соответствующего имущества с учетом фактически произведенных 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 приема-передачи или иного документа о передаче объекта долевого строительства застройщиком и принятия его участником долевого строительства (абзац четвертый). При этом положения статьи 220 Кодекса не ограничивают налогоплательщиков в праве самостоятельно решать вопрос о том, когда использовать право на имущественный налоговый вычет в связи с приобретением соответствующего имущества (абзац пятый).

С учетом изложенного, по мнению Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России, 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, приобретенное после вступления его в силу (абзац шестой).

В Письме также указано, 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 пришел к выводу, что право на применение имущественного вычета с учетом максимального размера, установленного Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ, имеют налогоплательщики, которые приобрели имущество после 1 января 2008 г. (абзац седьмой).

Суворов А.А. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском, в котором просил признать недействующим Письмо, считая, что оно обладает нормативными свойствами, по своему содержанию не соответствует действительному смыслу пункта 2 статьи 2 Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ, именно момент подачи налоговой декларации в налоговый орган должен рассматриваться в качестве начала правоотношений по предоставлению имущественного налогового вычета. В обоснование требования ссылался на то, что данные в Письме разъяснения нарушают его право на использование остатка имущественного налогового вычета на приобретение разных объектов недвижимости, предусмотренное подпунктом 1 пункта 3 статьи 220 Кодекса в редакции, действующей с 1 января 2014 г., так как 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.), поскольку им ранее был заявлен и получен имущественный налоговый вычет в отношении квартиры, приобретенной 12 ноября 2009 г. (налоговые декларации за 2011–2013 гг.). По мнению административного истца, отказ налогового органа мотивирован позицией Минфина России, выраженной в Письме.

В возражениях относительно заявленного требования административный ответчик Минфин России и привлеченная к участию в деле в качестве заинтересованного лица ФНС России указали, что Письмо издано в пределах предоставленных федеральному органу исполнительной власти 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 нем разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих отношений.

Заинтересованное лицо Министерство юстиции Российской Федерации полагало, что приведенные в Письме разъяснения не могут считаться в полной мере основанными на положениях законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 15 июня 2021 г. в удовлетворении административного искового заявления отказано.

В апелляционной жалобе Суворов А.А. просит данное решение отменить ввиду неправильного толкования судом первой инстанции пункта 2 статьи 2 Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ и принять новое решение об удовлетворении административного иска. Считает, что датой начала правоотношений по предоставлению имущественного налогового вычета конкретному налогоплательщику является только дата, когда впервые выполнены два условия: налогоплательщик получил право на вычет и выразил волеизъявление на использование такого права. Это дата первичного обоснованного обращения физического лица в налоговый орган за имущественным налоговым вычетом в порядке, определенном пунктом 7 статьи 220 Кодекса.

Согласно возражениям Минфина России и ФНС России на апелляционную жалобу ее доводы аналогичны указанным в административном иске, которым судом первой инстанции дана правильная оценка как несостоятельным и не имеющим под собой законных оснований, обжалуемое решение принято судом с учетом правовых норм, регулирующих рассматриваемые отношения, при верном их толковании.

Министерство юстиции Российской Федерации в возражениях на апелляционную жалобу поддержало правовую позицию, изложенную по данному делу в отзыве, адресованном суду первой инстанции, просит оставить решение суда без изменения, апелляционную жалобу без удовлетворения, а также рассмотреть ее без участия представителя Министерства.

Административный истец и его представитель Суворова И.С. в судебное заседание Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации не явились, о его времени и месте извещены надлежащим образом.

Проверив материалы административного дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации оснований для ее удовлетворения и отмены обжалуемого решения суда не находит.

Статья 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, регулирующая рассмотрение административных дел об оспаривании актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами (далее – акты, обладающие нормативными свойствами), предусматривает, что такие дела рассматриваются и разрешаются

судом в порядке, установленном главой 21 этого кодекса, с особенностями, определенными данной статьей (часть 1).

При рассмотрении административного дела об оспаривании акта, обладающего нормативными свойствами, суд выясняет: нарушены ли права, свободы и законные интересы административного истца или лиц, в интересах которых подано административное исковое заявление; обладает ли оспариваемый акт нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц; соответствуют ли положения оспариваемого акта действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений (часть 3).

По результатам рассмотрения административного дела об оспаривании акта, обладающего нормативными свойствами, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленных требований, если оспариваемый акт полностью или в части не обладает нормативными свойствами и соответствует содержанию разъясняемых им нормативных положений (пункт 2 части 5).

Приведенные законоположения при рассмотрении настоящего административного дела судом первой инстанции соблюдены.

Суд правомерно исходил из того, что Письмо издано Минфином России, являющимся федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налоговой деятельности, при реализации полномочий, предоставленных ему пунктом 1 статьи 34² Кодекса, давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам.

Разъяснения в виде Письма по вопросу предоставления имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в связи с внесенными Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ изменениями в статью 220 «Имущественные налоговые вычеты» Кодекса даны на запрос ФНС России, направлены указанной службой для использования в работе нижестоящим налоговым органам, размещены на ее официальном сайте в сети «Интернет» (www.nalog.ru).

Отказывая в удовлетворении административного искового заявления, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что изложенные в Письме разъяснения не устанавливают, не изменяют и не отменяют правила, обязательные для неопределенного круга лиц, и не содержат положений, выходящих за рамки адекватного истолкования законодательства о налогах и сборах.

В результате внесенных Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ в статью 220 Кодекса изменений, которые в соответствии с пунктом 1 статьи 2 данного федерального закона вступили в силу с 1 января 2014 г., расширены права налогоплательщиков, связанные с получением ими

имущественного налогового вычета. В частности, налогоплательщикам предоставлена возможность получения такого 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.

В подпункте 3 пункта 1 статьи 220 Кодекса закреплено, что при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 Кодекса налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере фактически произведенных 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 пункту 3 статьи 220 Кодекса, регламентирующему особенности предоставления имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 этой статьи, для подтверждения права на имущественный налоговый вычет налогоплательщик представляет в налоговый орган: договор о приобретении жилого дома или доли (долей) в нем, документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на жилой дом или долю (доли) в нем, – при строительстве или приобретении жилого дома или доли (долей) в нем; договор о приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них и документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на квартиру, комнату или долю (доли) в них, – при приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них в собственность; договор участия в долевом строительстве и передаточный акт или иной документ о передаче объекта долевого строительства застройщиком и принятие его участником долевого строительства, подписанный сторонами, – при приобретении прав на объект долевого строительства (квартиру или комнату в строящемся доме) (подпункт б); имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании документов, подтверждающих возникновение права на указанный вычет, платежных документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих произведенные налогоплательщиком расходы (подпункт 7).

Исходя из анализа положений пункта 3 статьи 220 Кодекса во взаимосвязи с пунктом 3 статьи 210 Кодекса об определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, суд пришел к обоснованному выводу о том, что право налогоплательщика уменьшить налоговую базу на сумму имущественного налогового вычета с учетом 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 государственной регистрации

права собственности, при приобретении прав на квартиру (доли в ней) в строящемся доме – с момента подписания документа о передаче объекта долевого строительства застройщиком и принятия его участником долевого строительства.

Правоотношения по предоставлению имущественного налогового вычета обусловлены несением налогоплательщиком расходов на приобретение указанных объектов недвижимости, носят длящийся характер и находятся в неразрывной связи с возникновением у налогоплательщика права на получение данного вычета.

Расширив с 1 января 2014 г. права налогоплательщиков, связанные с получением ими имущественного налогового вычета, федеральный законодатель одновременно в пунктах 2, 3 статьи 2 Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ закрепил, что положения статьи 220 Кодекса в измененной редакции применяются к правоотношениям по предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим после дня вступления в силу указанного федерального закона; к правоотношениям по предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим до дня вступления его в силу и не завершённым на день вступления его в силу, положения статьи 220 Кодекса подлежат применению без учета внесенных этим федеральным законом изменений.

Данное правовое регулирование соответствует общему (основному) принципу действия закона во времени, который, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, имеет целью обеспечение правовой определенности и стабильности законодательного регулирования в Российской Федерации и означает, что действие закона распространяется на отношения, права и обязанности, возникшие после введения его в действие (определение Конституционного Суда Российской Федерации от 26 января 2017 г. № 210-О).

В ранее принятых и сохраняющих свою силу решениях Конституционный Суд Российской Федерации также 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 (определение Конституционного Суда Российской Федерации от 17 июля 2018 г. № 1718-О).

Выводы суда первой инстанции о том, что статья 220 Кодекса в редакции Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ применяется к правоотношениям, которые возникли после 1 января 2014 г., и право на получение имущественного налогового вычета, возникшее у физического лица до указанной даты, регулируется данной статьей в редакции, действовавшей до внесения в нее изменений, даже если эти отношения не завершены на начало 2014 г., согласуются с приведенными законоположениями о налогах и сборах.

Доводы административного истца в апелляционной жалобе сводятся к утверждению о том, что дата возникновения у налогоплательщика права на получение имущественного налогового вычета не имеет определяющего значения при решении вопроса о том, какая редакция статьи 220 Кодекса подлежит применению в связи с внесением в нее изменений Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ. Между тем такой вывод из пунктов 2, 3 статьи 2 этого федерального закона не следует.

Установив, что изложенные в Письме разъяснения законодательства о налогах и сборах соответствуют содержанию разъясняемых нормативных положений, прав административного истца не нарушают, суд правомерно отказал в удовлетворении заявленного требования.

Предусмотренных статьей 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены решения в апелляционном порядке не имеется.

Руководствуясь статьями 308–311 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Верховного Суда Российской Федерации от 15 июня 2021 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу Суворова Андрея Александровича – без удовлетворения.

Председательствующий

Г.В. Манохина

Члены коллегии

И.В. Крупнов

О.Н. Нефедов