



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ25-693

Р Е Ш Е Н И Е ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

28 октября 2025 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации
при секретаре
с участием прокурора

Бугакова О.А.
Томиной Д.Д.
Клевцовой Е.А.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению Березина Максима Юрьевича о признании недействующими абзацев третьего, четвертого письма Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 2013 г. № 03-04-07/53635 и абзацев седьмого, восьмого (частично) письма Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2017 г. № 03-04-07/71600,

установил:

Министерством финансов Российской Федерации (далее также – Минфин России) 9 декабря 2013 г. издано письмо № 03-04-07/53635, а 31 октября 2017 г. – письмо № 03-04-07/71600 (далее также – Письмо от 9 декабря 2013 г. и Письмо от 31 октября 2017 г. соответственно).

Разъясняя вопросы корректировки остатка имущественного налогового вычета, переходящего на последующие налоговые периоды, посредством представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц с заявленным в ней социальным налоговым вычетом, Минфин России в Письме от 9 декабря 2013 г., в частности, указал, что если согласно поданной налогоплательщиком налоговой декларации был предоставлен имущественный налоговый вычет и соответствующая сумма налога на доходы физических лиц возвращена, представление уточненной налоговой декларации с целью уменьшения суммы имущественного налогового вычета и заявления суммы социального налогового вычета не допускается, поскольку возможность отказа налогоплательщика от уже полученного

имущественного налогового вычета Налоговым кодексом Российской Федерации (далее также – НК РФ) не предусмотрена (абзац третий). В случае если уточненная налоговая декларация подана до возврата налога на доходы физических лиц, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию, заявив в ней социальный налоговый вычет. При этом в налоговой декларации следует произвести перерасчет остатка имущественного налогового вычета, переходящего на следующий налоговый период (абзац четвертый).

В Письме от 31 октября 2017 г. Минфин России разъяснил порядок предоставления имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ, в части перераспределения его между супругами и сообщил в том числе, что после предоставления налогоплательщикам имущественного налогового вычета, перераспределение указанного предоставленного имущественного налогового вычета или переносимого на последующие налоговые периоды остатка имущественного налогового вычета по заявлению налогоплательщиков не допускается, поскольку возможность отказа налогоплательщика от уже предоставленного имущественного налогового вычета данным кодексом не предусмотрена (абзац седьмой). При этом до процедуры возврата налога на доходы физических лиц у налогоплательщиков сохраняется возможность внесения необходимых изменений в налоговую декларацию и представления в налоговый орган уточненной налоговой декларации, в том числе заявления о перераспределении имущественного налогового вычета между супругами (абзац восьмой).

Березин М.Ю. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском, в котором просит признать недействующими: абзацы третий, четвертый Письма Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 2013 г.; абзац седьмой Письма Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2017 г. и абзац восьмой этого письма в части разъяснения: «При этом до процедуры возврата налога на доходы физических лиц у налогоплательщиков сохраняется возможность внесения необходимых изменений в налоговую декларацию и представления в налоговый орган уточненной налоговой декларации».

В обоснование заявленного требования Березин М.Ю. ссылается на то, что Письмо от 9 декабря 2013 г. и Письмо от 31 октября 2017 г. в оспариваемой части по своему содержанию не соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, обладают нормативными свойствами, устанавливают не предусмотренные действующим законодательством общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, нарушают его права как налогоплательщика на получение и перераспределение налоговых вычетов.

Административный истец указывает, что первоначально в налоговой декларации за 2021 год заявил: имущественный налоговый вычет в связи с

приобретением квартиры; имущественный налоговый вычет в связи с уплатой процентов по ипотечному кредиту; социальный налоговый вычет в связи с оплатой медицинских услуг; сумму остатка имущественного налогового вычета, переходящего на следующий налоговый период. В налоговой декларации за 2022 год заявил: имущественный налоговый вычет в связи с уплатой процентов по ипотечному кредиту; социальный налоговый вычет в связи с оплатой медицинских услуг; сумму остатка имущественного налогового вычета, переходящего на следующий налоговый период. 21 февраля 2024 г. им были представлены уточненные налоговые декларации за указанные периоды, в которых он дополнительно заявил социальный налоговый вычет в связи с оплатой обучения детей. В поданной административным истцом 1 марта 2024 г. налоговой декларации за 2023 год приведен остаток имущественного налогового вычета в связи с уплатой процентов по ипотечному кредиту исходя из уточненных налоговых деклараций. Налоговые органы, руководствуясь разъяснениями, приведенными в оспариваемых письмах, отказали ему в предоставлении социального налогового вычета по расходам на обучение детей, а также в перераспределении видов и размеров налоговых вычетов с учетом представленных уточнений.

По мнению административного истца, вопрос о выборе вида и очередности применения налоговых вычетов налогоплательщик решает самостоятельно без получения разрешения налогового органа; Налоговый кодекс Российской Федерации, в том числе его глава 23, не содержит ограничительных условий для реализации налогоплательщиком права на подачу уточненной налоговой декларации; изложенные в оспариваемых письмах разъяснения изменяют и дополняют законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, устанавливают не предусмотренные НК РФ правила.

В письменных возражениях Минфин России, Федеральная налоговая служба (далее также – ФНС России) указали, что оспариваемые письма изданы в пределах полномочий, предоставленных Минфину России федеральным законом, не нарушают прав и законных интересов административного истца, не являются актами, обладающими нормативными свойствами, имеют информационно-разъяснительный характер, а содержащиеся в них разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменения правового регулирования соответствующих отношений.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее также – Минюст России) в отзыве указало, что положения абзацев третьего, четвертого Письма от 9 декабря 2013 г. и абзацев седьмого, восьмого Письма от 31 октября 2017 г. затрагивают права, свободы, обязанности неопределенного круга лиц и содержат выводы, прямо не вытекающие из норм главы 23 НК РФ.

В судебном заседании административный истец Березин М.Ю. поддержал заявленные требования.

Представители Минфина России Шилаев А.П., ФНС России – Денисаев М.А., Келих Е.И. возражали против удовлетворения административного иска, поддержали изложенную в возражениях позицию.

Министерство юстиции Российской Федерации письменно заявило о рассмотрении административного дела в отсутствие своего представителя.

Выслушав объяснения административного истца Березина М.Ю., возражения представителей Минфина России Шилаева А.П., ФНС России – Денисаева М.А., Келих Е.И., обсудив отзыв Минюста России, проверив наличие у оспариваемого акта нормативных свойств и его соответствие действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Клевцовой Е.А., полагавшей необходимым в удовлетворении административного иска отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

В соответствии с пунктом 1 статьи 34² Налогового кодекса Российской Федерации Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Согласно Положению о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329, Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию, в том числе в сфере налоговой деятельности; Министерство финансов Российской Федерации осуществляет координацию и контроль деятельности находящейся в его ведении Федеральной налоговой службы (пункты 1, 2).

Указанные функции и полномочия Минфина России предусматривались пунктами 1, 2 данного положения и в редакции, действовавшей на момент издания оспариваемых писем.

Реализуя предоставленные полномочия и отвечая на запросы ФНС России, Минфин России дал разъяснения по отнесенным к его компетенции вопросам в форме писем, оспариваемых административным истцом.

Письмо от 9 декабря 2013 г. и Письмо от 31 октября 2017 г., как следует из их содержания, является позицией Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Данные разъяснения Минфина России направлены ФНС России нижестоящим налоговым органам для сведения и использования в работе.

Таким образом, оспариваемые письма изданы Минфином России в рамках полномочий, установленных законом.

В соответствии с требованиями пункта 1 части 5 статьи 217¹ 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 неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

Между тем подобного основания по настоящему административному делу не имеется.

Вопреки утверждению административного истца, анализ содержания Письма от 9 декабря 2013 г. и Письма от 31 октября 2017 г. позволяет сделать вывод о том, что изложенные в них разъяснения, касающиеся возможности подачи уточненной налоговой декларации и корректировки остатка имущественного налогового вычета, не влекут изменения правового регулирования соответствующих отношений в сфере налогообложения, не устанавливают не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации общеобязательные правила.

Доводы административного истца о том, что Письмо от 9 декабря 2013 г. и Письмо от 31 октября 2017 г. в оспариваемой части по своему содержанию не соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, лишены правовых оснований.

Согласно пункту 1 статьи 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Статья 81 НК РФ закрепляет право налогоплательщика внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в случае обнаружения им в первоначально поданной декларации недостоверных сведений (неполного или недостоверного отражения сведений), а также ошибок (пункт 1).

Вопросы уплаты налога на доходы физических лиц урегулированы главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации.

В налоговую базу по налогу на доходы физических лиц включаются все доходы налогоплательщика, полученные в налоговом периоде, которым является календарный год (пункт 1 статьи 210, статья 216 НК РФ).

В силу пункта 3 статьи 210 НК РФ основная налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению и учитываемых при определении указанной налоговой базы, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218–221 этого кодекса (за исключением налоговых вычетов, указанных в пунктах 2.3 и 6 данной статьи), с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению и учитываемых при определении основной налоговой базы за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. При этом на следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов не переносится, если иное не предусмотрено главой 23 НК РФ.

Исключение представляет перенос неиспользованного в налоговом периоде остатка имущественного налогового вычета на приобретение имущества и на погашение процентов по целевым займам (кредитам) на последующие налоговые периоды на основании пункта 9 статьи 220 НК РФ.

Статьями 218–221 НК РФ предусмотрены стандартные, социальные, инвестиционные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты, каждый из которых направлен на уменьшение налоговой базы (облагаемой налогом суммы дохода) по налогу на доходы физических лиц и предоставляется в порядке, установленном соответствующими статьями Налогового кодекса Российской Федерации.

Применение налогового вычета по налогу на доходы физических лиц является правом налогоплательщика, налоговые вычеты предоставляются в заявительном порядке. Способ получения налоговых вычетов, виды заявляемых вычетов и их размер зависят исключительно от волеизъявления самого налогоплательщика.

Положениями статьи 219 НК РФ, регулируемыми порядок и основания получения социального налогового вычета, не предусмотрен перенос остатка неиспользованного социального вычета на последующие налоговые периоды.

Исходя из приведенных законоположений, возможность предоставления налогового вычета в налоговом периоде ограничена размером налоговой базы, сформированной в таком периоде, соответственно, предоставить налоговый вычет в размере, превышающем размер налоговой базы, невозможно.

При таких обстоятельствах в предоставлении заявленного в уточненной налоговой декларации социального налогового вычета, который не переносится на последующие налоговые периоды, в случае, когда налогоплательщиком ранее заявлен и уже фактически ему предоставлен налоговый вычет за налоговый период в размере, большем или равном сумме доходов, подлежащих налогообложению в этом налоговом периоде, может быть отказано, учитывая также, что возможность отказа налогоплательщика от уже полученного

имущественного налогового вычета Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрена.

Невозможность отказа налогоплательщика от уже предоставленного налоговым органом имущественного налогового вычета подтверждается и правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 27 января 2011 г. № 95-О-О.

Между тем право на подачу уточненной налоговой декларации, предусмотренное пунктом 1 статьи 81 НК РФ, может быть реализовано налогоплательщиком до процедуры возврата налога на доходы физических лиц.

Вопреки мнению административного истца, налогоплательщик не может произвольно, без учета порядка и сроков уплаты налога на доходы физических лиц, распоряжаться правом на получение налогового вычета.

Фактическое предоставление налогового вычета является льготой, которая действует однократно, право налогоплательщика на указанную льготу считается реализованным в момент получения им налогового вычета. Налоговый кодекс Российской Федерации не наделяет налогоплательщика правом выбора порядка использования уже предоставленного налогового вычета.

В связи с изложенным право налогоплательщика отказаться от налогового вычета может быть реализовано только в отношении неполученной суммы вычета в текущем или следующих налоговых периодах, но не в отношении уже предоставленных налоговых вычетов.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в определении от 5 февраля 2004 г. № 43-О, пункт 2 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации лишь предоставляет налогоплательщику право, но не обязывает его отказаться от использования налоговой льготы на один или несколько налоговых периодов, а потому не может рассматриваться как затрагивающий какие-либо конституционные права и свободы. Однако, осуществляя соответствующий выбор, налогоплательщик вправе требовать реализации только того механизма предоставления налоговой льготы, который закреплен в законе.

Ссылка административного истца на пункт 9 статьи 220 НК РФ, согласно которому если в налоговом периоде имущественные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и (или) 4 пункта 1 данной статьи, не могут быть использованы полностью, их остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного их использования, в том числе после подачи уточненной налоговой декларации, не имеет правового значения в случае получения налогового вычета и возврата суммы налога на доходы физических лиц, то есть реального предоставления льготы.

Приведенная в оспариваемых письмах позиция соответствует действительному смыслу разъясняемых положений Налогового кодекса Российской Федерации.

Содержащиеся в оспариваемых письмах Минфина России рекомендации соответствуют действительному смыслу разъясняемых положений Налогового

кодекса Российской Федерации, не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменения правового регулирования соответствующих отношений в сфере налогообложения, в связи с чем оспариваемые письма не обладают нормативными свойствами, позволяющими применить их неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц.

Таким образом, оспариваемые письма Минфина России изданы с соблюдением норм материального и процессуального права в пределах компетенции, установленной законодательством Российской Федерации, адресованы исключительно территориальным налоговым органам и носят информационный характер.

При этом Письмо от 9 декабря 2013 г. и Письмо от 31 октября 2017 г. не опубликованы в порядке, предусмотренном для нормативных правовых актов, не зарегистрированы в Министерстве юстиции Российской Федерации.

В целом, дав разъяснения, Минфин России в указанных письмах не изменил и не дополнил законодательство Российской Федерации в сфере предоставления налогового вычета и корректировки остатка имущественного налогового вычета, переходящего на последующие налоговые периоды, посредством представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц с заявленным в ней социальным налоговым вычетом.

Вопреки доводам административного истца, письма не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, поскольку изложенная позиция Минфина России соответствует нормам статей 56, 80, 81, 210, 219, 220 Налогового кодекса Российской Федерации.

Оспаривая указанные письма, административный истец фактически выражает несогласие с конкретными действиями и решениями налоговых органов, которые могут быть проверены при обжаловании им этих решений и действий в порядке, предусмотренном Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации.

По изложенным мотивам Письмо от 9 декабря 2013 г. и Письмо от 31 октября 2017 г. не подлежат признанию недействующими по результатам проверки их содержания, поскольку они не оказывают общерегулирующего воздействия на общественные правоотношения, отличного от требований закона. В связи с этим доводы административного истца о нарушении оспариваемыми письмами его прав в указанных им аспектах несостоятельны.

Руководствуясь статьями 175–180, 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

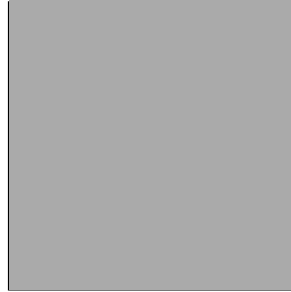
решил:

в удовлетворении административного искового заявления Березина Максима

Юрьевича о признании недействующими абзацев третьего, четвертого письма Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 2013 г. № 03-04-07/53635 и абзацев седьмого, восьмого (частично) письма Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2017 г. № 03-04-07/71600 отказать.

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

Судья Верховного Суда
Российской Федерации



О.А. Бугаков