<Письмо> ФНС России от 02.04.2020 N БВ-4-7/5648 <О направлении обзора судебной практики по спорам, возникающим при налогообложении физических лиц>

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 28.04.2020

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО
от 2 апреля 2020 г. N БВ-4-7/5648

Федеральная налоговая служба в целях единообразного применения норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс, НК РФ) направляет обзор судебной практики по спорам, возникающим при налогообложении физических лиц.

1. Налогообложение доходов физических лиц.

1.1. Упущенная выгода признается налогооблагаемым доходом. Отсутствие в статье 217 НК РФ упоминания об освобождении от НДФЛ сумм возмещения реального ущерба не означает, что такие поступления формируют объект налогообложения, если они изначально не отвечают требованиям статьи 41 Кодекса.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в Определении от 29.01.2018 N 309-КГ17-13845, отменяя состоявшиеся по делу N А76-26431/2016 судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, пришла к выводу о том, что главой 23 НК РФ не установлен порядок определения налоговой базы для случаев, когда в соответствии с гражданским законодательством налогоплательщику возмещаются причиненные убытки.

Суммы возмещенных гражданину расходов, которые он должен будет понести для восстановления нарушенного права, не образуют экономической выгоды, поскольку согласно пункту 2 статьи 15 Гражданского кодекса Российской Федерации относятся к реальному ущербу. Соответственно, не являются доходом и суммы индексации, начисленные на возмещение реального ущерба, если целью индексации являлось восстановление покупательной способности присужденных денежных средств, а не получение дополнительной выгоды.

Одновременно, суд указал, что нельзя признать правильным вывод суда первой инстанции об отсутствии оснований для взимания НДФЛ, поскольку последний согласился с доводами налогового органа о квалификации полученных сумм в качестве упущенной выгоды, но указал на отсутствие оснований для взимания НДФЛ с таких сумм. Данная позиция противоречит статье 41 НК РФ. Соответственно, по существу судами не проверялось, в какой мере рассматриваемая сумма отвечает понятию дохода.

Также отмечено, что исходя из разъяснений, данных в пунктах 1 и 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" необходимо учитывать, что представленные налогоплательщиком документы, подтверждающие факт и размер возмещения ему реального ущерба признаются достоверными, пока иное экономическое содержание полученных налогоплательщиком денежных средств не будет доказано налоговым органом, действующим в публичном интересе.

Вступившее в законную силу решение суда общей юрисдикции по ранее рассмотренному гражданскому делу обязательно для арбитражного суда, рассматривающего дело, по вопросам об обстоятельствах, установленных решением суда общей юрисдикции и имеющих отношение к лицам,

участвующим в деле (часть 3 статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации). При этом установление фактических обстоятельств в одном споре не исключает их отличной правовой оценки в ином споре. В рассматриваемом случае суды общей юрисдикции в рамках гражданско-правового спора между налогоплательщиком и обществом о взыскании ряда платежей с последнего оценили их как причиненные убытки, также взыскав причитающиеся суммы индексации. В предмет доказывания по рассмотренному между предпринимателем и обществом спору не входило установление обстоятельств, связанных с учетом платежей (операций) для целей налогообложения в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

Налоговый орган не связан правовой оценкой фактических обстоятельств, установленных в решении суда общей юрисдикции в отличном по характеру от налогового (в рассматриваемом случае гражданско-правового спора о взыскании платежей) споре, что не вступает в противоречие с частью 3 статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Указанное означает, что налоговый орган не связан квалификацией платежей, сделанных иным судом, и вправе доказывать иное экономическое содержание полученных налогоплательщиком (взысканных в пользу налогоплательщика) денежных средств.

При новом рассмотрении судами требования заявителя удовлетворены в части: суммы индексации, начисленные на возмещение реального ущерба, не подлежат налогообложению НДФЛ; остальные суммы, по которым налоговым органом произведены доначисления (упущенная выгода с учетом индексации), отвечают понятию дохода, закрепленному в статье 41 НК РФ, и подлежат обложению НДФЛ.

1.2. В случае оплаты обществом векселем третьего лица действительной стоимости доли участнику (при выходе из общества) датой фактического получения дохода является день погашения вексельного обязательства.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДФЛ налоговым органом вынесено решение о привлечении к ответственности, доначислены налог и соответствующие пени. Основанием послужил вывод о том, что в нарушение пункта 1 статьи 210 НК РФ занижена налоговая база за 2016 год, поскольку налогоплательщиком не полностью заявлен доход, полученный от общества при выходе из состава участников общества. Действительная стоимость доли выплачена путем передачи векселей третьих лиц (ПАО "Сбербанк России").

Отменяя решение налогового органа, суды указали, что простые векселя ПАО "Сбербанк России" относятся к ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, соответственно, особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с такими ценными бумагами регулируются специальной нормой. Как указано в пункте 7 статьи 214.1 НК РФ в целях данной статьи доходами по операциям с ценными бумагами признаются доходы от реализации (погашения) ценных бумаг, полученные в налоговом периоде.

Суды установили, что полученные налогоплательщиком векселя имели разные сроки предъявления к платежу: векселя на 50 млн. руб. - не ранее 22.08.2016; остальные векселя - не ранее 15.01.2017 и не позднее 17.01.2017. Третьим лицам данные векселя налогоплательщиком не отчуждались, а были предъявлены векселедателю, в результате чего в 2016 году налогоплательщиком был получен доход в размере 50 000 000 рублей, доход по остальным векселям был получен при их предъявлении к оплате в 2017 году. Датой фактического получения дохода является день погашения вексельного обязательства, который по спорным векселям произошел в 2017 году.

Налоговый орган указывал, что судами ошибочно не учтено, что при оплате действительной стоимости доли вышедшему участнику общества векселем третьего лица датой получения дохода является день передачи векселя налогоплательщику независимо от срока платежа, указанного в векселе, т.е. в 2016 году. Дата и размер полученного дохода не может определяться в зависимости от дальнейших действий налогоплательщика, связанных с распоряжением векселем, а именно предъявлен он к погашению или реализован до наступления срока платежа.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 04.06.2019 N 306-ЭС19-5334 по делу N А55-4099/2018 налоговому органу отказано в передаче кассационной жалобы в Судебную коллегию по экономическим спорам со ссылкой на отсутствие у налогоплательщика обязанности по исчислению налога за 2016 год с включением в состав доходов этого налогового периода денежных средств от погашения векселей, состоявшегося в 2017 году.

Выводы судов об определении момента признания дохода для целей налогообложения физических лиц согласуются с подходом, изложенным в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.04.2000 N 440/99 и сохраняющим свою актуальность, в соответствии с которым получение гражданином векселя как имущества, не обладающего потребительскими свойствами, не позволяет квалифицировать его как доход в натуральной форме.

Данная позиция соответствует подходу о моменте определения дохода по кассовому методу при получении оплаты векселем третьего лица при применении специальных налоговых режимов (подпункт 1 пункта 5 статьи 346.5, пункта 1 статьи 346.17, пункта 3 статьи 346.53 Налогового кодекса).

1.3. Стоимость проезда работника на транспорте в личных целях, оплаченная работодателем, является доходом работника в натуральной форме.

Судебной коллегией по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 19.10.2015 N 8-КГ15-6 отказано в удовлетворении заявления гражданина о взыскании с работодателя (компании) излишне удержанного НДФЛ при проезде на железнодорожном транспорте в рамках коллективного соглашения между работниками и работодателями.

Судами установлено, что истец как работник компании в период с 2010 по 2012 год неоднократно пользовался правом бесплатного проезда на железнодорожном транспорте в личных целях за счет компании (работодателя). По мнению истца, оплата проезда работодателем в силу коллективного соглашения относится к категории компенсационных выплат и не подлежит налогообложению (пункт 3 статьи 217 НК РФ), а значит, НДФЛ удержан работодателем в излишнем размере. Суды первой и апелляционной инстанций согласились с истцом и указали, что проезд, оплаченный работодателем, не является доходом работника в натуральной форме, а относится к категории компенсационных выплат, связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей, которые в силу пункта 3 статьи 217 НК РФ не подлежат налогообложению.

Судебная коллегия по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации в кассационном порядке признала выводы судебных инстанций основанными на неправильном толковании и применении норм материального права.

Право бесплатного проезда на железнодорожном транспорте по личным надобностям, предоставляемое компанией своим работникам, является гарантией, обеспечивающей осуществление работниками своих прав в области социально-трудовых отношений.

Из положений статьи 164 Трудового кодекса Российской Федерации и пункта 3 статьи 217 НК РФ следует, что не подлежат налогообложению доходы работника, получаемые в качестве возмещения тех затрат, которые понесены им в связи с выполнением трудовых обязанностей, то есть компенсационные выплаты. Бесплатный проезд работника в личных целях за счет средств работодателя не связан с исполнением трудовых обязанностей и оплата работодателем такого проезда является доходом работника, облагаемым НДФЛ.

2. Не допускается искажение налоговой базы и суммы налога на доходы по операциям с ценными бумагами (статьи 54.1, 214.1 НК РФ).

Гражданин обратился в районный суд с заявлением, в котором просил признать незаконным решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности в связи с совершением операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ.

В соответствии с пунктом 7 статьи 214.1 НК РФ доходами от операций с ценными бумагами признаются, в том числе доходы от реализации (погашения ценных бумаг), полученные в налоговом периоде, доходы в виде купона.

На основании пунктов 12 и 14 статьи 214.1 НК РФ налоговой базой по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок признается положительный финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период. При этом финансовый результат по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок определяется как доходы от операций за вычетом соответствующих расходов, указанных в пункте 10 статьи 214.1 НК РФ. В частности, расходами по операциям с ценными бумагами признаются документально подтвержденные и фактически осуществленные налогоплательщиком расходы, связанные с приобретением, реализацией, хранением и погашением ценных бумаг. Расходы учитываются в том налоговом периоде, в котором признаются доходы (абзац 2 пункта 12 статьи 214.1 НК РФ).

Согласно пункту 13 статьи 214.1 при реализации ценных бумаг расходы в виде стоимости приобретения ценных бумаг признаются по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Так, налогоплательщиком по итогам 2016 года сдана уточненная налоговая декларация по НДФЛ, в которой отражен убыток от сделок по купле-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке. По результатам проверки установлено, что гражданином в конце года совершен ряд сделок по реализации ценных бумаг его родному брату с последующим их выкупом. Цена реализации и выкупа являлась идентичной и находилась в пределах коридора цен на эти ценные бумаги, однако была существенно ниже цены их первоначального приобретения, что позволило гражданину сформировать убыток в целях налогообложения. Из отчета брокера следует, что налогоплательщиком в течение одного часа совершены сделки по продаже и покупке в том же количестве облигаций по минимальной цене, сложившейся на ММВБ со взаимозависимым лицом.

В результате примененной в текущем налоговом периоде схемы купли - продажи ценных бумаг в режиме переговорных сделок с учетом метода ФИФО, предусмотренного статьей 214.1 НК РФ, налогоплательщиком создан сальдированный отрицательный финансовый результат (убыток) по совокупности операций, совершенных в налоговом периоде с ценными бумагами, позволивший уменьшить налогооблагаемый доход, так как при формальной продаже ценных бумаг (по минимальной стоимости) были учтены расходы на первые по дате приобретения ценные бумаги

(метод ФИФО).

Суды первой и апелляционной инстанций согласились с выводами налогового органа. Таким образом, как налоговые органы, так и суды оценивали операции с ценными бумагами не на предмет их формального соответствия законодательству о рынке ценных бумаг, а на предмет их мнимости и возникших налоговых последствий. При этом гражданин не лишен права при реализации (реальной, а не мнимой) ценных бумаг признать расходы на приобретение по стоимости первых по времени приобретений в следующих налоговых периодах.

(по материалам судебной практики Челябинской области).

3. Доходы, не подлежащие налогообложению (статьи 217 НК РФ).

3.1. Не подлежат налогообложению доходы в виде единовременных компенсационных выплат медицинским работникам.

В одном из судебных дел возник вопрос (пункт 37.2 статьи 217 НК РФ в ред. Федерального закона от 29.11.2012 N 205-ФЗ) о допустимости налогообложения компенсационных выплат медицинским работникам. Положения пункта 37.2 статьи 217 НК РФ в корреспонденции со статьей 51 Федерального закона "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации" об освобождении от налогообложения выплат только медицинским работникам, имеющим высшее медицинское образование, были истолкованы Судебной коллегией по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в Определении от 12.05.2017 N 3-КГ17-1 следующим образом: компенсационные выплаты как работникам, имеющим высшее образование, так и работникам со средним образованием имеют одинаковую правовую природу, предоставляются работникам в связи с переездом в сельскую местность на работу для исполнения трудовых обязанностей, следовательно, они должны иметь одинаковый режим налогообложения. Доводы судов первой и апелляционной инстанций (отказавших в удовлетворении требований истца) противоречат принципу равенства, поскольку при одних и тех же условиях медицинские работники, прибывшие после окончания образовательного учреждения среднего профессионального образования на работу в сельский населенный пункт либо рабочий поселок или переехавшие на работу в сельский населенный пункт либо рабочий поселок из другого населенного пункта, будут поставлены в неравные условия в сравнении с медицинскими работниками, прибывшими или переехавшими на работу после окончания образовательного учреждения высшего профессионального образования.

Согласно статье 3 Налогового кодекса законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Положения пункта 37.2 статьи 217 НК РФ (в ред. Федерального закона от 29.11.2012 N 205-ФЗ) устанавливают различный режим налогообложения для одной и той же выплаты в зависимости от формальных, не связанных с ее правовой природой критериев, чем нарушается принцип равенства.

4. Исчисление минимального предельного срока владения недвижимым имуществом по статье 217.1 НК РФ в целях освобождения от налогообложения доходов от его продажи.

4.1 Проверяя обоснованность освобождения от налогообложения доходов от продажи объектов недвижимости необходимо учитывать действующее на момент регистрации права собственности законодательство.

Налоговый орган обратился в суд с заявлением о взыскании НДФЛ, с суммы дохода, полученного от продажи недвижимого имущества, находившегося в собственности менее трех лет (согласно данным ЕГРН). Заявление инспекции было удовлетворено судами трех инстанций.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 31.05.2017 N 18-КГ17-40, отменяя ранее состоявшиеся судебные акты в пользу инспекции отметила, что факт получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на квартиру в 2010 году при условии приобретения объекта недвижимости и регистрации прав на него в установленном законом порядке (регистрации договора в бюро технической инвентаризации) до вступления в силу Федерального закона от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" не свидетельствует о том, что лицо владело квартирой менее минимального предельного срока (по пункту 17.1 статьи 217 НК РФ), в том числе и в целях применения налогового законодательства.

4.2 Минимальный срок владения имуществом для освобождения дохода от продажи квартиры от НДФЛ в случае объединения нескольких объектов недвижимого имущества (комнат в коммунальной квартире) в один (трехкомнатную квартиру) исчисляется с момента приобретения третьей комнаты в квартире, а не с даты регистрации изменений объекта в связи с объединением комнат в квартиру.

Налогоплательщиком право собственности на две комнаты зарегистрировано в 1997 году, на третью комнату - в 2005 году. В 2013 году налогоплательщик принял решение об объединении комнат в одни объект - трехкомнатную квартиру и зарегистрировал соответствующее право. В том же году налогоплательщиком данная квартира продана. Налоговый орган полагал, что минимальный предельный срок владения имуществом (по пункту 17.1 статьи 217.1 НК РФ) следует исчислять с 2013 года с момента регистрации изменений объекта недвижимости.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 06.04.2016 N 70-КГ15-16 указала, что с принятием решения об объединении нескольких объектов недвижимого имущества в один с внесением соответствующих записей в реестр право собственности налогоплательщика, возникшее в 1997 году на две комнаты и в 2005 году, не прекратилось. Данное право лишь трансформировалось в право собственности на один объект - трехкомнатную квартиру. Объект недвижимости претерпел изменения, зарегистрированные в реестре. Объединение нескольких объектов недвижимого имущества (комнат в коммунальной квартире) в один (трехкомнатную квартиру) факт создания объекта не подтверждает.

Следовательно, срок нахождения объекта недвижимости в собственности следует исчислять именно с момента приобретения третьей комнаты (с 2005 года), а не с момента регистрации изменений объекта недвижимости в связи с объединением комнат в квартиру (2013 год).

5. Применение имущественных вычетов в порядке статьи 220 НК РФ.

5.1. Действующим законодательством не предусмотрена необходимость установления налоговыми органами в целях отказа в предоставлении имущественного налогового вычета экономической обоснованности в соответствии с пунктом 1 статьи 105.1 НК РФ при совершении сделки по покупке жилья между лицами, являющимися взаимозависимыми, в силу закона.

Право налогоплательщиков на получение имущественного налогового вычета при совершении сделки купли-продажи квартиры закреплено в целях стимулирования граждан к улучшению их жилищных условий. Вместе с тем, решая задачи по стимулированию граждан к улучшению своих

жилищных условий, федеральный законодатель предусмотрел случаи, когда право на имущественный налоговый вычет не применяется. К их числу отнесены в том числе случаи, когда сделка купли-продажи квартиры совершается между взаимозависимыми физическими лицами (пункты 1 и 2 статьи 105.1, пункт 5 статьи 220 Кодекса), что обусловлено сложностью установления реального характера сделок купли-продажи недвижимости, заключенных между взаимозависимыми лицами. Данные выводы содержатся в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 25.07.2017 N 18-КГ17-92, от 03.06.2015 N 38-КГ15-3, а также в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 27.10.2015 N 2538-О.

5.2. Имущественные налоговые вычеты не предоставляются в части расходов налогоплательщика на приобретение жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, покрываемых за счет выплат, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

В практике рассмотрения налоговых споров возник спор о правомерности получения имущественного налогового вычета по субсидии, полученной работником Пенсионного фонда России (далее - ПФР).

Так, налогоплательщик получил субсидию из ПФР на приобретение жилья и по итогам налогового периода представил декларацию, в которой помимо прочего отразил имущественный налоговый вычет (на расходы по приобретению жилья), сложившийся из размера полученной субсидии и собственных денежных средств. Налоговый орган со ссылкой на пункт 5 статьи 220 НК РФ в вычете на сумму субсидии отказал, поскольку это средства работодателя.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 17.08.2017 N 8-КГ17-7 отметила, что смысл имущественного налогового вычета состоит в предоставлении физическим лицам права уменьшить налоговую базу на величину фактически произведенных расходов на строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них. По общему правилу источник получения расходуемых на указанные цели денежных средств значения не имеет. В то же время предусмотрены и определенные исключения. Согласно пункту 5 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации имущественные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и 4 пункта 1 данной статьи, не предоставляются в части расходов налогоплательщика на приобретение на территории Российской Федерации квартиры, покрываемых за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, направляемых на обеспечение реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей, за счет выплат, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

5.3. Отказ в предоставлении имущественного налогового вычета не может быть обусловлен формальным подходом со стороны налоговых органов.

Судебной коллегией по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 27.04.2017 N 86-КГ17-1 сформулирована позиция о том, что ненадлежащее исполнение контрагентом своих обязанностей по исчислению и уплате налогов с полученных от заказчика сумм платежей не может повлечь отказ в предоставлении собственнику дома имущественного налогового вычета при его продаже.

Налогоплательщик по итогам налогового периода представил налоговую декларацию, в которой отражен доход от продажи жилого дома, находящегося в собственности менее трех лет, указав одновременно в этом же размере налоговый вычет в сумме фактически произведенных

налогоплательщиком расходов на новое строительство, в результате чего сумма налога к уплате составила 0 рублей.

Налоговый орган, в свою очередь, не получив от налогоплательщика документального подтверждения расходов на строительство, применил положения подпункта 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ (в редакции, действовавшей в спорный период) и определил налоговую базу с учетом имущественного налогового вычета в размере 1 000 000 руб.

При обжаловании решения инспекции в вышестоящий налоговый орган налогоплательщиком были представлены истребованные документы (в том числе договор строительного подряда, локальные сметные расчеты на материалы и работы, справка о стоимости выполненных работ и затрат, акты о приемке выполненных работ, документы об оплате). Договор квалифицировался как недействительный, а документы как недостоверные. Жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения, решение инспекции - без изменения. Суды первой и апелляционной инстанций согласились с налоговым органом.

Судебной коллегией по административным делам судебные акты нижестоящих судов были отменены со ссылкой на следующее.

В подпункте 3 пункта 3 статьи 220 НК РФ перечислено какие расходы могут включаться в состав фактических на новое строительство на территории Российской Федерации (расходы на разработку проектной и сметной документации, расходы на приобретение строительных и отделочных материалов и иные).

Налогоплательщик представил платежные документы, подтверждающие факт уплаты им денежных средств по произведенным расходам (квитанции, товарные и кассовые чеки и другие документы). Соблюдение указанного правила поведения является одним из условий для получения имущественного налогового вычета в порядке пункта 3 статьи 220 НК РФ, а нижестоящие суды при проверке представленных гражданином кассовых чеков и квитанций к приходным кассовым ордерам не указали какие именно из обязательных реквизитов отсутствовали в чеках и квитанциях, которые физическое лицо при обычных обстоятельствах могло выявить при расчетах за строительные материалы и работы. Прекращение названным обществом в дальнейшем своей деятельности в связи с банкротством не имеет правового значения для решения вопроса об обязанности налогоплательщика уплатить законно и обоснованно начисленный налог и о его праве на получение соответствующих льгот. Какие-либо обстоятельства взаимозависимости заказчика и подрядчика строительных работ, а также доказательства отсутствия действительной уплаты налогоплательщиком денежных средств в заявленной сумме налоговыми органами не приведены.

5.4. Сумма денежных средств, причитающихся в результате реализации права умершим на налоговый вычет, подлежит включению в состав наследства и выплате наследнику.

Супруг-наследник обратилась в суд с иском о возврате НДФЛ в порядке наследования. При жизни муж истца представил в налоговый орган налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ за 2015 год, в которой заявлен имущественный вычет и подлежащая возврату из бюджета сумма. Налоговый орган полагал, что супруг - наследник (истец) умершего налогоплательщика в соответствии с нормами действующего законодательства не имеет права на возврат сумм излишне уплаченных при жизни налогов путем предоставления имущественного налогового вычета.

Верховный Суд Российской Федерации в определении от 06.03.2019 N 44-КФ19-24, отказывая

налоговому органу в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебной коллегии, указал, что суды правомерно исходили из того, что при жизни муж истца реализовал свое право на получение имущественного налогового вычета, им были соблюдены все условия для его получения, однако, в связи со смертью решение о возврате налоговым органом принято не было. В связи с этим суд пришел к выводу о том, что сумма денежных средств, причитающихся в результате реализации права на налоговый вычет, подлежит включению в состав наследства и выплате истцу, являющейся единственным наследником супруга.

5.5. Условия получения имущественного налогового вычета при приобретении членом жилищно-строительного кооператива права собственности на жилое помещение.

Налогоплательщиком в 2013 году приобретен пай в жилищно-строительном кооперативе.

Согласно договору об участии в жилищно-строительном кооперативе пайщик приобретает право собственности на квартиру после получения разрешения на его ввод в эксплуатацию и при условии выполнения пайщиком обязательств по внесению паевого взноса в полном объеме. По состоянию на 25.11.2015 жилищно-строительный кооператив передал квартиру налогоплательщику, а паевой взнос был оплачен. Право собственности на квартиру было зарегистрировано только в 2016 году (судебный акт вступил в силу), поскольку жилищно-строительный кооператив своевременно не представил документы для регистрации права собственности на имущество. Налогоплательщик указывал, что право собственности на спорную квартиру у него возникло в 2015 г., в связи с чем он как пенсионер имеет право на перенесение имущественного налогового вычета на 2012 - 2014 гг. Налогоплательщик осуществляла трудовую деятельность до середины 2013 г.; возможность реализации ее права на получение имущественного налогового вычета поставлена в зависимость от налогового периода, на который данный вычет может быть перенесен (пункт 10 статьи 220 НК РФ).

Налоговый орган, отказывая в предоставлении вычета за 2012 год, исходил из того, что право на вычет связывается с получением документов, подтверждающих это право, в данном случае 27.06.2016 - дата получения свидетельства о государственной регистрации права собственности.

Отменяя судебные акты нижестоящих инстанций и направляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 27.02.2019 N 5-КГ18-308 указала, что в соответствии с пунктом 4 статьи 218 Гражданского кодекса Российской Федерации член жилищного, жилищно-строительного, дачного, гаражного или иного потребительского кооператива, другие лица, имеющие право на паенакопления, полностью внесшие свой паевой взнос за квартиру, дачу, гараж, иное помещение, предоставленное этим лицам кооперативом, приобретают право собственности на указанное имущество. При этом уклонение жилищно-строительного кооператива от выполнения своих обязанностей в виде своевременного предоставления в регистрирующий орган необходимых документов для регистрации значения не имеет. Налоговое законодательство связывает возможность получения вычета при приобретении квартиры в строящихся домах с момента передачи квартиры в пользование и выполнения обязательств по оплате паевого взноса в полном объеме.

Таким образом, для приобретения членом кооператива права собственности на жилое или иное помещение и получение имущественного налогового вычета должны быть соблюдены два условия - передача жилищно-строительным кооперативом помещения члену кооператива и внесение членом кооператива паевого взноса в полном объеме.

Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести

данное письмо до нижестоящих налоговых органов.

Заместитель руководителя
В.В.БАЦИЕВ