



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 78-КГ17-82

## КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

15 января 2018 года

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего Хаменкова В.Б.

судей Корчашкиной Т.Е. и Зинченко И.Н.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Мациборко Ивана Георгиевича на решение Приморского районного суда Санкт-Петербурга от 6 сентября 2016 года и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Санкт-Петербургского городского суда от 17 января 2017 года по делу по административному исковому заявлению Мациборко Ивана Георгиевича об оспаривании решения межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 26 по Санкт-Петербургу (далее также – МИФНС России № 26 по Санкт-Петербургу, Инспекция) от 25 января 2016 года № 26-49/864 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Хаменкова В.Б., объяснения представителя Мациборко И.Г. – Морозовой Е.Ю., поддержавшей доводы кассационной жалобы, возражения против удовлетворения кассационной жалобы представителей МИФНС России № 26 по Санкт-Петербургу Никифоровой Д.Ю., Денисаева М.А., Юдина С.В., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

Мациборко И.Г. обратился в суд с административным исковым заявлением об отмене решения МИФНС России № 26 по Санкт-Петербургу от 25 января 2016 года № 26-49/864 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В обоснование заявленных требований истец сослался на то, что при подаче деклараций представил в налоговый орган полный пакет документов, из которых следует, что он является военнослужащим – участником накопительно-ипотечной системы (далее также – НИС) жилищного обеспечения военнослужащих, квартира приобретена за счет средств целевого жилищного займа, средств кредитного договора (возврат кредита осуществляется за счет средств целевого жилищного займа) и собственных средств. Инспекцией по результатам проведенных камеральных проверок по поданным заявителем налоговым декларациям по налогу на доходы физических лиц (далее также – НДФЛ) за 2012 и 2013 годы с указанием в подлежащих возврату из бюджета сумм налога приняты решения о возврате уплаченного налога, данные решения не признаны незаконными или недействительными. При проведении выездной налоговой проверки, по результатам которой Инспекцией вынесено оспариваемое решение о привлечении Мациборко И.Г. к ответственности за совершение налогового правонарушения, не выявлены новые обстоятельства, неизвестные налоговому органу ранее, не установлены факты сокрытия документов, на основании которых мог быть сделан вывод об отсутствии права на налоговый вычет.

Решением Приморского районного суда Санкт-Петербурга от 6 сентября 2016 года, оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Санкт-Петербургского городского суда от 17 января 2017 года, административные искивые требования Мациборко И.Г. оставлены без удовлетворения.

Определением судьи Санкт-Петербургского городского суда от 9 июня 2017 года Мациборко И.Г. отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, Мациборко И.Г. просит об отмене решения Приморского районного суда Санкт-Петербурга от 6 сентября 2016 года и апелляционного определения судебной коллегии по административным делам Санкт-Петербургского городского суда от 17 января 2017 года.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации и определением от 17 ноября 2017 года кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке являются существенные нарушения норм материального права или норм процессуального права, которые повлияли на исход административного дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов, а также защита охраняемых законом публичных интересов (статья 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Проверив материалы дела и обсудив доводы кассационной жалобы, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что судами первой и апелляционной инстанций при

рассмотрении настоящего дела допущены такого рода нарушения.

Из материалов дела следует, что 23 сентября 2011 года между федеральным государственным казенным учреждением «Федеральное управление накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих» (далее – ФГКУ «Федеральное управление накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих») и Мациборко И.Г. заключен договор № 1106/00026369 целевого жилищного займа, предоставляемого участнику накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих для погашения первоначального взноса при получении ипотечного кредита и погашения обязательств по ипотечному кредиту (далее – договор целевого жилищного займа № 1106/00026369).

13 октября 2011 года между покупателем Мациборко И.Г. и продавцом С [REDACTED] заключен договор купли-продажи двухкомнатной квартиры, расположенной по адресу: г. [REDACTED] [REDACTED], стоимостью [REDACTED] руб. Источниками оплаты приобретаемой квартиры в договоре указаны: средства целевого жилищного найма, предоставляемого ФГКУ «Федеральное управление накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих» по договору целевого жилищного займа № 1106/00026369 (на погашение первоначального взноса [REDACTED] руб.); кредитные средства, предоставляемые ЗАО «ГЛОБЭКСБАНК» (далее также – ЗАО коммерческий банк «Глобэкс»), согласно кредитному договору от 23 сентября 2011 года № 23-09-2011/АИЖК-В-1 ([REDACTED]); собственных средств ([REDACTED] руб.).

После приобретения квартиры Мациборко И.Г. заявил право на получение имущественного налогового вычета. За 2011, 2012, 2013 годы заявитель соответственно 13 февраля 2012 года, 1 февраля 2013 года, 17 января 2014 года в Инспекцию представил налоговые декларации по НДФЛ, также 31 мая 2012 года представил заявление о подтверждении права на имущественный налоговый вычет для налогового агента (работодателя).

В целях подтверждения права на имущественный налоговый вычет заявителем в Инспекцию были представлены: кредитный договор от 23 сентября 2011 года № 23-09-2011/АИЖК-В-1, заключенный с ЗАО коммерческий банк «Глобэкс» (далее – кредитный договор); договор от 23 сентября 2011 года № 1106/00026369 целевого жилищного займа; график ежемесячных платежей по кредитному договору; договор купли-продажи квартиры от 13 октября 2011 года, заключенный истцом с С [REDACTED] расписка С [REDACTED] от 9 ноября 2011 года об оплате стоимости квартиры; свидетельство от 3 ноября 2011 года о государственной регистрации права собственности Мациборко И.Г. на квартиру с ограничениями (обременениями) права – ипотека в пользу Российской Федерации.

По результатам проведенных камеральных проверок налоговым органом подтверждено право налогоплательщика на получение имущественного налогового вычета. На расчетный счет истца возвращен НДФЛ: 12 июля 2012 года – 60 758 руб., 1 июля 2013 года – 39 988 руб. (решение налогового органа о возврате от 21 июня 2013 года № 7814007164),

16 мая 2014 года – 102 470 руб. (решение налогового органа о возврате от 7 мая 2014 года № 7814003371).

МИФНС России № 26 по Санкт-Петербургу на основании решения от 1 июля 2015 года проведена выездная налоговая проверка (по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты НДС за период с 1 января 2012 года по 31 декабря 2013 года) в отношении Мациборко И.Г. 25 января 2016 года вынесено решение № 26-49/864 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с неуплатой (неполной уплатой) сумм налога в результате занижения налоговой базы за 2012, 2013 годы). На основании данного решения: налогоплательщик привлечен к ответственности в виде штрафа 10 000 руб.; начислена недоимка по НДС в сумме 135 794 руб.; начислены пени в сумме 25 259,55 руб. за несвоевременную уплату НДС.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу от 28 марта 2016 года № 16-13/11501 апелляционная жалоба Мациборко И.Г. на указанное выше решение Инспекции оставлена без удовлетворения.

Считая решения налоговых органов не соответствующими закону, Мациборко И.Г. обратился в суд с административным иском заявлением.

Статьей 220 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено 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.

Смысл имущественного налогового вычета состоит в предоставлении физическим лицам налоговой льготы, заключающейся в уменьшении налоговой базы 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 расходов 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 имущественный налоговый вычет не предоставляется в части расходов налогоплательщика на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, покрываемых, в частности, за счет выплат, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Под это исключение попадают помимо прочих и те расходы, которые оплачены налогоплательщиком за счет средств, полученных в виде государственной социальной поддержки на основе участия в накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих.

Вынося оспариваемое заявителем решение и руководствуясь пунктом 5 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговый орган исходил из того, что Мациборко И.Г. не имеет права на имущественный налоговый вычет в части выплат, предоставляемых на покупку квартиры за счет средств федерального бюджета.

Отказывая в удовлетворении административного иска, суды исходили из того, что у налогового органа имелись законные основания для принятия оспариваемого решения, поскольку квартира приобретена истцом в рамках НИС жилищного обеспечения военнослужащих, реализуемой за счет средств федерального бюджета, и права на заявленный имущественный налоговый вычет в данной части расходов он не приобрел, в связи с чем имеет место нарушение законодательства о налогах и сборах.

Является правильным и соответствует требованиям действующего налогового законодательства вывод судебных инстанций о том, что, поскольку квартира административным истцом приобретена в том числе за счет мер государственной социальной поддержки в соответствии с Федеральным законом от 20 августа 2004 года № 117-ФЗ «О накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих», где источником финансирования расходов на приобретение жилья являются средства федерального бюджета, а также частично за счет собственных средств, истец имеет право воспользоваться имущественным вычетом только в отношении расходов, произведенных за счет собственных денежных средств на покупку квартиры.

Вместе с тем Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации вывод судов о наличии нарушения законодательства о налогах и сборах находит ошибочным, основанным на неправильном применении норм материального права.

Предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета, право на который предполагает безусловное соблюдение оснований, порядка и условий его получения, в нарушение предусмотренных законом требований, в частности вследствие допущенной налоговым органом ошибки, приводит к необоснованному занижению налоговой базы по налогу на доходы физических лиц и образованию имущественных потерь бюджета, что ставит вопрос о необходимости изъятия в бюджет соответствующих сумм, причитающихся государству в виде налога на доходы физических лиц.

То обстоятельство, что налогоплательщик мог добросовестно заблуждаться относительно законности основания получения имущественного налогового вычета, а налоговый орган по тем или иным причинам не проверил правомерность заявленных им требований, не может служить основанием для невозврата задолженности перед бюджетной системой, образовавшейся в результате неправомерного предоставления налогоплательщику имущественного налогового вычета.

Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит каких-либо специальных правил, регулирующих основания и порядок взыскания денежных средств, неправомерно (ошибочно) выделенных налогоплательщику из бюджета в результате предоставления ему имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, но и не исключает возможность обратиться в этих целях к общим механизмам, направленным на обеспечение как полноты и своевременности исполнения налогоплательщиками возложенных на них налоговых обязанностей, так и соблюдения налоговыми органами, составляющими централизованную систему, законодательства о

налогах и сборах.

Реализация налогоплательщиком права на получение налогового вычета обусловлена проведением налоговым органом оценки представленных им документов в ходе камеральной налоговой проверки (статьи 78, 80 и 88 Налогового кодекса Российской Федерации), то есть получение налогоплательщиком выгоды в виде налогового вычета основывается на принятии официального акта, которым и признается субъективное право конкретного лица на возврат из бюджета или зачет излишне уплаченных сумм налога на доходы физических лиц.

Как следует из материалов дела, по результатам проведенных камеральных проверок налоговым органом подтверждено право Мациборко И.Г. на получение имущественного налогового вычета в связи с приобретением им квартиры в том числе за счет целевого жилищного займа, предоставленного административному истцу как участнику накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих, с принятием Инспекцией соответствующих решений.

Таким образом, МИФНС России № 26 по Санкт-Петербургу ошибочно предоставлен заявителю имущественный налоговый вычет в части расходов, которые оплачены за счет средств, полученных в виде государственной социальной поддержки на основе участия в накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих, то есть фактически средств федерального бюджета. При этом из представленных Мациборко И.Г. в налоговый орган для подтверждения права на имущественный налоговый вычет документов прямо следует, что он является участником НИС жилищного обеспечения военнослужащих, квартира приобретена за счет средств целевого жилищного займа, средств кредитного договора (возврат кредита осуществляется за счет средств целевого жилищного займа) и собственных средств. Данное обстоятельство свидетельствует об отсутствии противоправности в действиях налогоплательщика при заявлении права на получение имущественного налогового вычета.

При таком положении выявленное занижение налоговой базы по НДФЛ вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового вычета не может быть квалифицировано как налоговая недоимка в буквальном смысле, под которой в Налоговом кодексе Российской Федерации понимается сумма налога, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (пункт 2 статьи 11), поскольку конкретный размер обязанности по уплате налога с учетом заявленного налогового вычета определяется налоговым органом и именно в этом размере налоговая обязанность подлежит исполнению налогоплательщиком в установленный срок.

Понимание имущественных потерь бюджета вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового вычета как недоимки означало бы признание наличия во всяком случае причиненного налогоплательщиком ущерба казне от несвоевременной и неполной уплаты налога и тем самым влекло бы необходимость применения в отношении налогоплательщика мер государственного принуждения правосстановительного характера в виде взыскания пени (пункт 2 статьи 57 и статья 75 Налогового кодекса Российской Федерации).

Федерации).

Между тем бремя несения дополнительных издержек, обусловленных исключительно упущениями или ошибками, допущенными налоговыми органами при принятии решений в отношении правильности исчисления и уплаты, зачета и возврата налогов и сборов, не может быть возложено на налогоплательщиков – физических лиц, учитывая что они, по общему правилу, не участвуют в процессе исчисления и уплаты налогов напрямую и, следовательно, не могут быть связаны требованиями правовой осведомленности и компетентности в налоговой сфере.

Факт предоставления налогового вычета без законных на то оснований должен быть достоверно выявлен в надлежащей юридической процедуре, требующей изучения тех же документов, исследования тех же фактических обстоятельств, которые были положены в основу принятия первоначального решения налогового органа, а при необходимости – получения и анализа дополнительных сведений.

Следовательно, изъятие в бюджет соответствующих сумм налога, в отношении которых ранее принято решение об их возврате налогоплательщику или об уменьшении на их размер текущих налоговых платежей, означает необходимость преодоления (отмены) решения налогового органа, предоставившего такой вычет.

Вместе с тем Налоговый кодекс Российской Федерации не определяет конкретный порядок, сроки и правовые последствия отмены или изменения вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего налогового органа в части необоснованного предоставления налогового вычета.

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал на то, что получение налогоплательщиком налогового вычета при отсутствии для этого законных оснований означало бы, по существу, неосновательное обогащение за счет бюджетных средств, приводило бы к нарушению публичных интересов в сфере налогообложения и к нарушению конституционных прав и свобод других налогоплательщиков (постановление от 19 января 2017 года № 1-П, определения от 2 октября 2003 года № 317-О, от 5 февраля 2004 года № 43-О и от 8 апреля 2004 года № 168-О).

Изложенное также согласуется с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24 марта 2017 года № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапанова», согласно которой положения статей 32, 48, 69, 70 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 3 статьи 2 и статьи 1102 Гражданского кодекса Российской Федерации при отсутствии в законодательстве о налогах и сборах специального регулирования порядка возврата неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета не исключают возможность взыскания с налогоплательщика денежных средств, полученных им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, в

порядке возврата неосновательного обогащения в случае, если эта мера оказывается единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства; исключают применение в отношении налогоплательщика, с которого взысканы денежные средства, полученные им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета, иных правовых последствий, если только такое неосновательное обогащение не явилось следствием противоправных действий самого налогоплательщика, и не иначе как в рамках системы мер государственного принуждения, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Учитывая, что судами первой и апелляционной инстанций допущены ошибки в толковании и применении норм материального права, которые повлияли на исход рассмотрения дела, судебные акты подлежат отмене.

На основании изложенного Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьями 328, 329, 330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации,

**определила:**

решение Приморского районного суда Санкт-Петербурга от 6 сентября 2016 года и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Санкт-Петербургского городского суда от 17 января 2017 года отменить, принять по делу новое решение, которым заявление Мациборко Ивана Георгиевича удовлетворить.

Признать незаконным решение межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 26 по Санкт-Петербургу от 25 января 2016 года № 26-49/864 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Председательствующий

Судьи