



ЭЛКОД
энергия верных решений

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

2024

www.elcode.ru

Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс

**3-НДФЛ: декларируем доход,
заявляем вычеты. Что нужно учесть
при составлении декларации
в 2024 году. Какие документы
необходимо приложить**

Ведут семинар-тренинг: **Рязанцева Вера Владимировна,
Рассапкина Лариса Юрьевна**

Материалы подготовлены
с использованием системы КонсультантПлюс



Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассапкина Л. Ю.

1. Продажа имущества. Определяем срок владения при продаже имущества в различных ситуациях:

- когда квартира приобретена по комнатам,**
- после изменения границ земельных участков,**
- при получении недвижимости в порядке наследования и др.**

2. Особенности заполнения декларации 3-НДФЛ при продаже имущества, находившегося в совместной и долевой собственности.

Комплект документов для подтверждения размера доходов и расходов.

3. Доходы от участия в организациях:

- при продаже доли в Уставном капитале общества,**
- при выходе из состава участников,**
- при ликвидации общества.**

4. В каких случаях и на какие расходы можно уменьшить декларируемый доход?

5. Порядок заполнения декларации 3-НДФЛ

при заявлении права на получение социальных и имущественных вычетов.

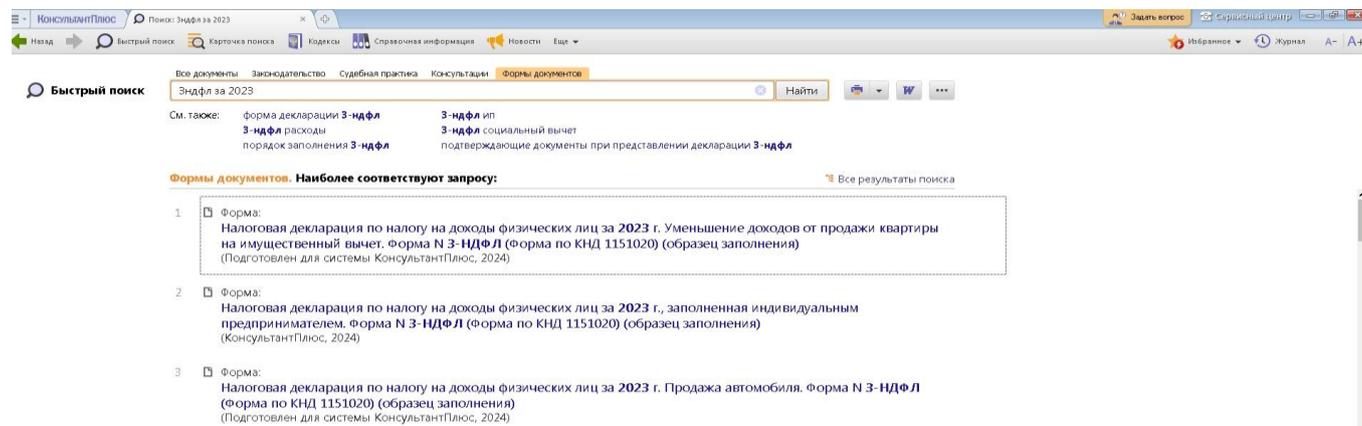
Перечень документов, подтверждающих расходы налогоплательщика.

6. Когда доход можно не декларировать?

7. Алгоритм действий при доначислении НДФЛ налоговым органом в случае неспдачи декларации 3-НДФЛ.

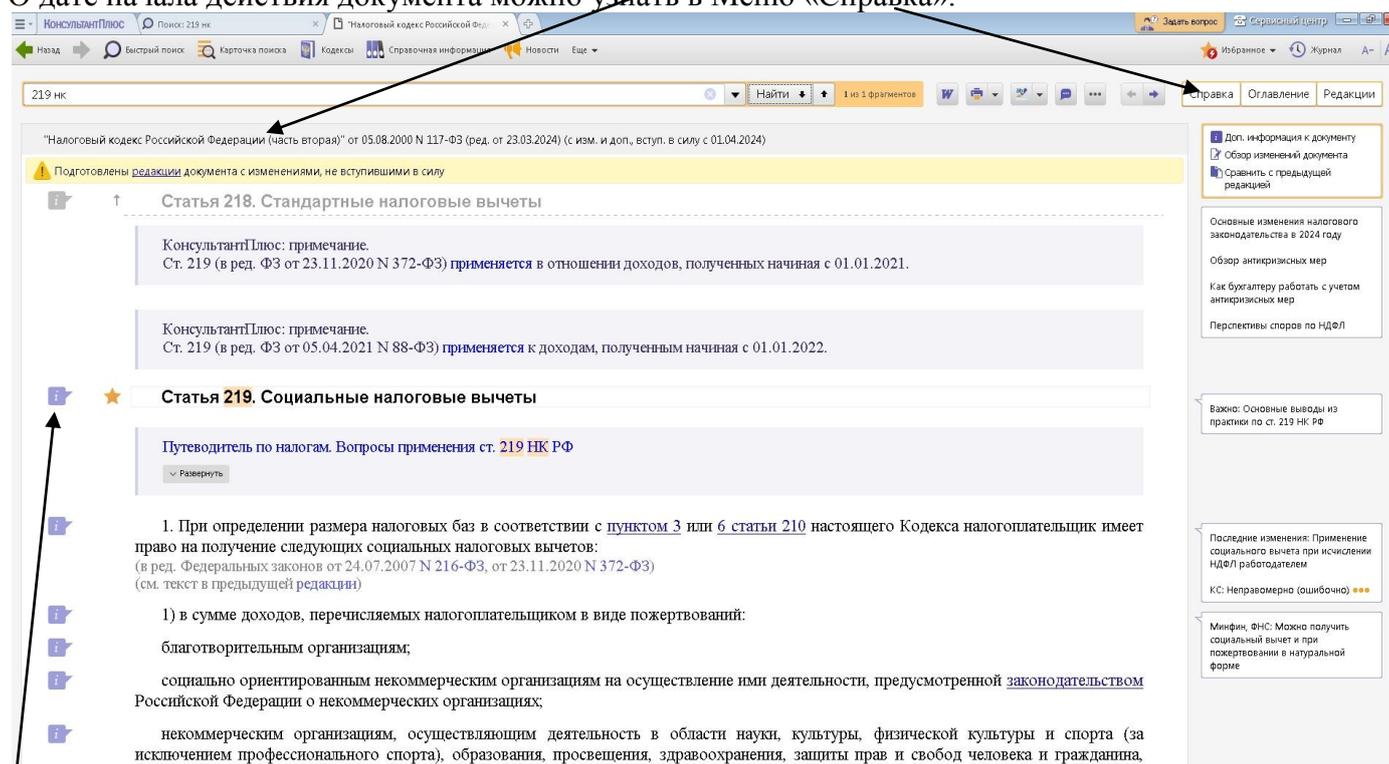
БЫСТРЫЙ ПОИСК

Пример 1. Найти информацию по 3-НДФЛ за 2023 г.



Пример 2. Найти статью 219 Налогового кодекса РФ и изучить изменения, которые произошли с 2024 года.

Название документа, в котором вы находитесь, можно увидеть
О дате начала действия документа можно узнать в Меню «Справка».

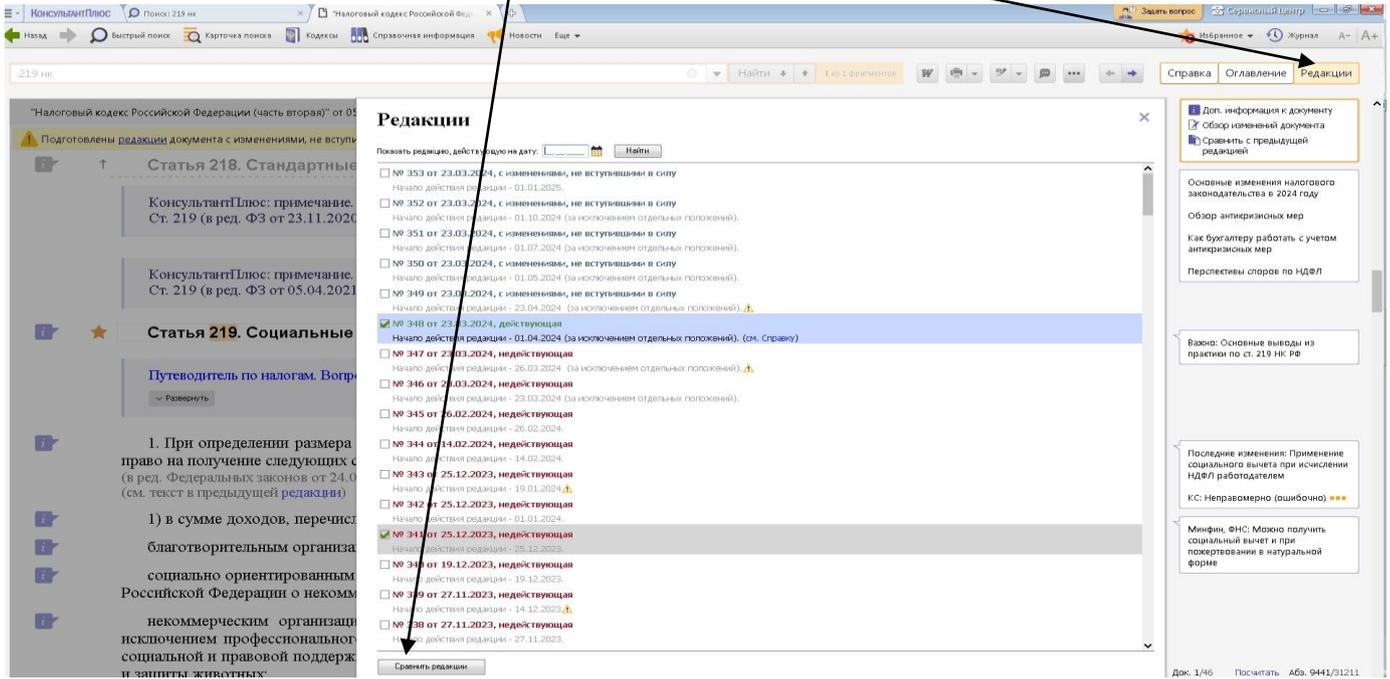


Можно посмотреть дополнительную информацию к данному документу (а можно и к нужной статье) - необходимо нажать на "i".

Пример 3.

Сравнение редакций

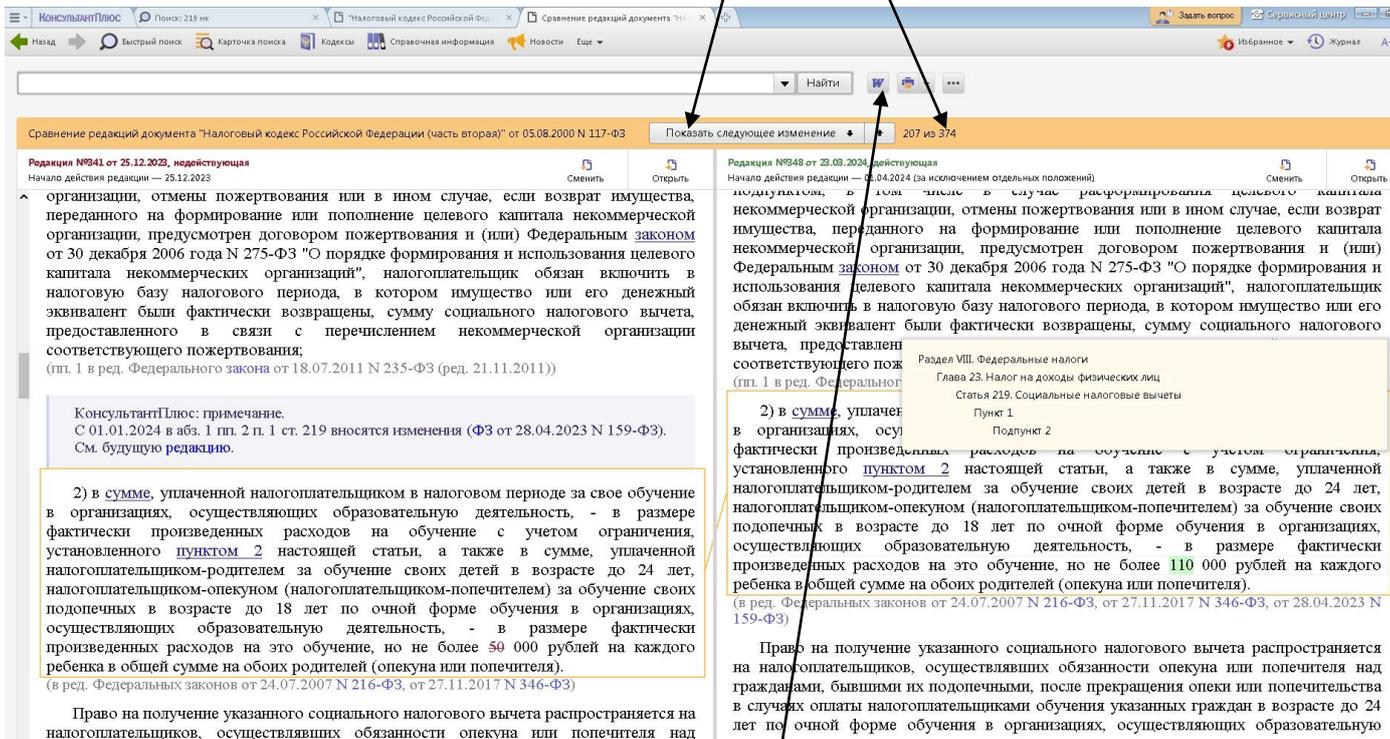
Справа зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»



Далее

Сверху над текстом кнопка «Показать следующее изменение» и справа от нее показывается – сколько изменений между этими двумя редакциями.

Чтобы просмотреть их, нужно нажать на кнопку «Показать следующее изменение» и просмотреть документ.



*Сравнение редакций можно экспортировать в Word.

Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л. Ю.

Пример 4. Поставить данный документ/фрагмент на контроль

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»
- далее нажать «Добавить»
- обратите внимание, что можно поставить на контроль как документ целиком, так и отдельную статью.
- посмотреть наши документы и фрагменты на контроле - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»

Пример 5. Можно поставить закладку на данный фрагмент

1 вариант

- поставить курсор на нужный нам фрагмент
- появиться очертания звездочки
- нажать на нее
- выйдет диалоговое окно

2 вариант

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»

Далее

- выбрать папку, куда мы будем сохранять нашу закладку
- далее нажать «Добавить»

Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»

- далее выбрать «Закладки и документы» и найти нужную нам.

КАРТОЧКА ПОИСКА

Пример 6.

Найти Письмо Минфина России или ФНС России от апреля 2023 года, в котором разъясняется вопрос об НДФЛ при продаже недвижимого имущества, полученного в порядке наследования от супруга.

Карточка поиска

История и сохраненные запросы

Область поиска: Законодательство

Найден 1 документ

Финансовые и кадровые консультации 1

Разъясняющие письма органов власти 1

Текст документа: НДФЛ продажа имущества наследство

Название документа: _____

Номер: _____

Дата: с 01.04.2023 по 30.04.2023

Принявший орган: Минфин России или ФНС России

Вид документа: _____

Тематика: _____

Поиск по статусу: _____

Когда получен: _____

Папки документов: _____

Показать список документов

Очистить карточку

Пример 7. Можно сохранить данный документ (ы) в папку

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Папки»
- определить папку, куда мы хотим сохранить наш документ/создать новую
- далее нажать «Добавить»
- посмотреть и найти наши папки и сохраненные документы в них - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Папки»

Пример 8. Можно сохранить на компьютер

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

выбрать 

Обратить внимание, что можно сохранить в различных форматах.

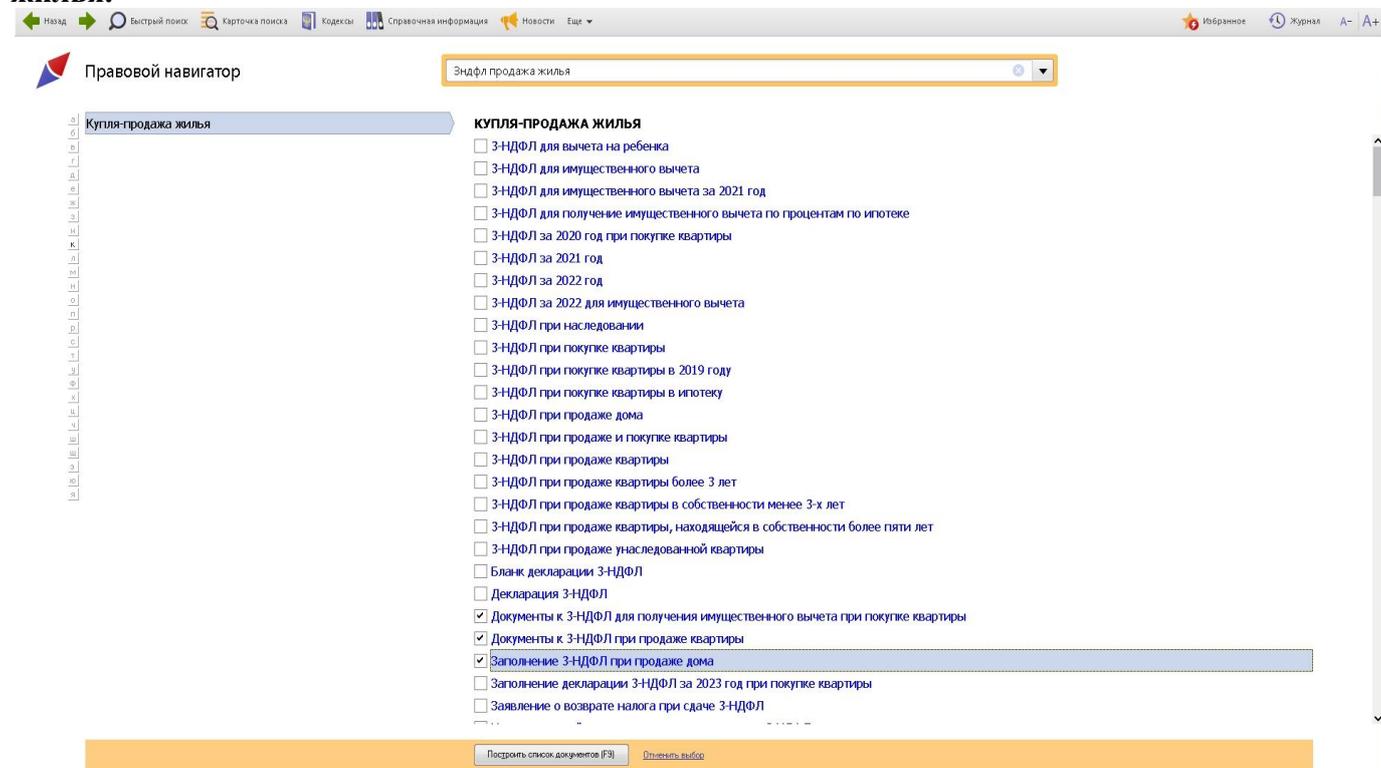
Пример 9. Можно отправить по электронной почте

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

выбрать 

ПРАВОВОЙ НАВИГАТОР

Пример 10. Составить подборку документов по вопросу документов к 3-НДФЛ при продаже жилья.



Правовой навигатор

Зндфл продажа жилья

Купля-продажа жилья

КУПЛЯ-ПРОДАЖА ЖИЛЬЯ

- 3-НДФЛ для вычета на ребенка
- 3-НДФЛ для имущественного вычета
- 3-НДФЛ для имущественного вычета за 2021 год
- 3-НДФЛ для получения имущественного вычета по процентам по ипотеке
- 3-НДФЛ за 2020 год при покупке квартиры
- 3-НДФЛ за 2021 год
- 3-НДФЛ за 2022 год
- 3-НДФЛ за 2022 для имущественного вычета
- 3-НДФЛ при наследовании
- 3-НДФЛ при покупке квартиры
- 3-НДФЛ при покупке квартиры в 2019 году
- 3-НДФЛ при покупке квартиры в ипотеку
- 3-НДФЛ при продаже дома
- 3-НДФЛ при продаже и покупке квартиры
- 3-НДФЛ при продаже квартиры
- 3-НДФЛ при продаже квартиры более 3 лет
- 3-НДФЛ при продаже квартиры в собственности менее 3-х лет
- 3-НДФЛ при продаже квартиры, находящейся в собственности более пяти лет
- 3-НДФЛ при продаже унаследованной квартиры
- Бланк декларации 3-НДФЛ
- Декларация 3-НДФЛ
- Документы к 3-НДФЛ для получения имущественного вычета при покупке квартиры
- Документы к 3-НДФЛ при продаже квартиры
- Заполнение 3-НДФЛ при продаже дома
- Заполнение декларации 3-НДФЛ за 2023 год при покупке квартиры
- Заявление о возврате налога при сдаче 3-НДФЛ

Посмотреть список документов (F3) Отменить выбор

БЫСТРЫЙ ПОИСК – универсальный инструмент поиска документов в системе; наиболее простой инструмент, чтобы начать поиск информации в системе.

- конкретного документа;
- конкретного фрагмента документа (главу, статью и т.п.);
- документы по интересующему вопросу (ситуации).

КАРТОЧКА ПОИСКА - для поиска документов по реквизитам (в том числе, когда они известны только приблизительно) или, по словам (словосочетаниям) из названия или текста документа.

ПРАВОВОЙ НАВИГАТОР - поиск информации по практическому вопросу с использованием перечня возможных ситуаций. Основан на использовании разработанного специалистами КонсультантПлюс словаря ключевых понятий.

В каких случаях наиболее эффективен Правовой навигатор:

✓ в случае, когда Вы не знаете, как правильно описать свою ситуацию, а можете назвать буквально 1-2 слова.

ОБЗОРЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА – помогают всегда быть в курсе последних изменений в законодательстве.

- Новости. Мониторинг документов - представлены новости для бухгалтера, кадровика, юриста и др., поступившие в систему Консультант Плюс. Рассмотрим «Новые документы для бухгалтера»;
- Аналитические обзоры правовой информации - (специалистами К+ проведен анализ произошедших изменений, в связи с изменениями законодательства и написаны комментарии и рекомендации к документам) – изменения в различных отраслях законодательства.

СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ- информация, к которой приходится обращаться постоянно. Содержится в разных документах, поэтому поиск ее в первоисточниках не всегда удобен. Представлена в удобном структурированном виде.

1. Продажа имущества. Определяем срок владения при продаже имущества в различных ситуациях:

- когда квартира приобретена по комнатам,**
- после изменения границ земельных участков,**
- при получении недвижимости в порядке наследования и др.**

На основании *пп. 1, 4 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации* (далее - НК РФ) налогоплательщики обязаны, в частности, уплачивать законно установленные налоги и представлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

В соответствии с *п. 1, п. 3 ст. 228, п. 1 ст. 229 НК РФ* налоговая декларация по НДФЛ подлежит представлению физическим лицом, получившим доходы:

- от продажи имущества, принадлежащего ему на праве собственности, за исключением случаев, предусмотренных *гл. 23 НК РФ*, в частности, когда такие доходы не подлежат налогообложению на основании *п. 17.1 ст. 217 НК РФ*;
- в виде дорогих подарков не от близких родственников;
- от сдачи имущества в аренду лицам, не признаваемым налоговыми агентами по НДФЛ;
- от зарубежных источников.

Налоговая декларация по форме 3-НДФЛ представляется **не позднее 30 апреля года**, следующего за годом получения дохода. Если 30 апреля приходится на выходной, нерабочий праздничный или нерабочий день, то декларацию нужно представить не позднее ближайшего рабочего дня (*п. 7 ст. 6.1, ст. 216, п. 1 ст. 229 НК РФ*). По почте декларацию можно отправить не позднее 24 часов последнего дня срока ее представления (*п. 8 ст. 6.1 НК РФ*).

Представить декларацию о доходах, полученных в 2023 году, необходимо **до 2 мая 2024 года**. Сделать это можно в налоговой инспекции, в МФЦ или онлайн через Личный кабинет налогоплательщика.

Уплатить сумму налога, которую вы рассчитали и указали в декларации, нужно **не позднее 15 июля** года, следующего за годом получения дохода. Если указанная дата приходится на выходной, нерабочий праздничный и (или) нерабочий день, налог следует уплатить не позднее ближайшего рабочего дня (*п. 7 ст. 6.1, п. 4 ст. 228 НК РФ*).

В соответствии с *п. 1 ст. 11.3, п. 1 ст. 58 НК РФ* уплатить налог нужно в качестве единого налогового платежа. Вы также можете сформировать платежный документ, воспользовавшись сервисом "Уплата налогов и пошлин", либо уплатить налог через личный кабинет налогоплательщика на официальном сайте Федеральной налоговой службы

За нарушение срока подачи декларации установлен **штраф в размере 5%** от не уплаченной в установленный срок суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации, за каждый месяц просрочки уплаты. При этом штраф **не может быть больше 30% от суммы налога и меньше 1 000 руб.** Даже если сумма налога, которую вы рассчитали, равна нулю, при несвоевременной сдаче декларации будет начислен штраф **в размере 1 000 руб.** (*п. 1 ст. 119 НК РФ; Информация ФНС России*).

Стоит учесть, что по общему правилу за неуплату налога в срок предусмотрен штраф. Однако, если вы не уплатили НДФЛ в срок, но правильно его исчислили и представили декларацию, штраф не налагается и взыскиваются только пени. При этом не признается нарушением неуплата налога, если до дня вынесения решения о привлечении к ответственности непрерывно имелось достаточное положительное сальдо единого налогового счета (*п. п. 1 - 4 ст. 11.3, п. п. 1 - 4 ст. 75, ст. 122 НК РФ; Письмо Минфина России от 18.10.2017 N 03-11-09/68364*).

При получении дохода, при выплате которого налоговый агент не удержал НДФЛ, задекларировать такой доход и уплатить с него НДФЛ необходимо только в случае, если налоговый агент не сообщил в налоговый орган о невозможности удержать налог (в том числе о сумме неудержанного НДФЛ). Если же налоговый агент выполнил эту обязанность, налоговый орган направит налоговое уведомление, на основании которого необходимо уплатить НДФЛ **не позднее 2 декабря 2024 года**.

Налоговую декларацию следует представить в налоговую инспекцию по месту жительства. Ее можно подать лично или через представителя, через МФЦ, направить почтовым отправлением с описью вложения или в электронной форме, в том числе через Единый портал госуслуг или личный кабинет налогоплательщика (*п. 4 ст. 80, п. 1 ст. 83, п. 3 ст. 228, п. 1 ст. 229 НК РФ*).

Если вы сдаете декларацию в бумажном виде, подготовьте ее в двух экземплярах. Один экземпляр останется в инспекции, а на втором инспектор поставит отметку о принятии с указанием даты приема и вернет его вам. Если декларацию подает представитель, то у него должна быть нотариально удостоверенная доверенность или доверенность в форме электронного документа, подписанного электронной подписью, от вас. Если вы отправляете декларацию почтовым отправлением с описью вложения, датой сдачи декларации будет являться дата ее отправления по почте (*п. 3 ст. 29, п. 4 ст. 80 НК РФ*).

Заполнить декларацию можно с помощью бесплатной программы на сайте ФНС России, а также при помощи коротких сценариев для отдельных ситуаций в личном кабинете налогоплательщика (*Приказ ФНС России от 16.12.2013 N ММВ-7-6/595@; Информация ФНС России*).

Если вы представляете декларацию 3-НДФЛ исключительно с целью получения налоговых вычетов и возврата НДФЛ (суммы денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета), подать ее можно в любое время **в течение трех лет** по окончании года, в котором возникло право на вычет (*п. п. 1 - 4, пп. 3 п. 5, пп. 1 п. 7 ст. 11.3, п. 1 ст. 79 НК РФ*).

Согласно *п. 17.1 ст. 217, п. 2 ст. 217.1 НК РФ* доходы от продажи объекта недвижимого имущества освобождаются от налогообложения при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения этим объектом и более.

По общему правилу для объектов недвижимости минимальный срок владения объектом составляет **пять лет**, если иное не установлено законом субъекта РФ.

Минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет **три года** для объектов недвижимого имущества, в отношении которых соблюдается хотя бы одно из следующих условий (*п. 3 ст. 217.1 НК РФ*):

- право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником этого налогоплательщика в соответствии с *Семейным кодексом Российской Федерации (далее - СК РФ) (пп. 1 п. 3 ст. 217.1 НК РФ)*. Согласно *ст. 2, ст. 14 СК РФ* членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с *Семейным кодексом РФ* признаются супруги, родители и дети, в том числе усыновители и усыновленные, дедушки, бабушки и внуки, полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры;

- право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в результате приватизации;

- право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком, который является плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением.

В иных случаях минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет.

РАЗДЕЛ ОБЪЕКТОВ НЕДВИЖИМОСТИ

В силу *ст. 209 Гражданского кодекса Российской Федерации* (далее - ГК РФ) собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц. Он может, если, конечно, позволяют условия, принять решение о разделении своей квартиры на части - на две отдельные квартиры (или более).

Пунктом 1 ст. 235 ГК РФ установлено, что право собственности прекращается при отчуждении собственником своего имущества другим лицам, отказе собственника от права собственности, гибели или уничтожении имущества и при утрате права собственности на имущество в иных случаях, предусмотренных законом.

Согласно *Письмам Минфина России от 29.07.2016 N 03-04-05/44481, от 22.07.2016 N 03-04-07/43026* при определении в целях налогообложения срока владения объектом недвижимого имущества моментом возникновения права собственности на образованные в результате раздела квартиры (без изменения внешних границ исходной квартиры) следует считать дату первоначальной государственной регистрации права собственности на исходную квартиру, которая до момента отчуждения не выбывает из владения, пользования и распоряжения налогоплательщика.

В силу *ст. 131, ст. 235 ГК РФ* изменение состава собственников имущества предусматривает государственную регистрацию такого изменения. Изменение состава собственников, в том числе переход всего имущества к одному из участников общей долевой собственности, не влечет для этого лица прекращения права собственности на это имущество. Таким образом, изменение размера доли налогоплательщика в праве собственности на квартиру не прерывает срок нахождения указанного имущества в собственности налогоплательщика. Предельный срок владения (три или пять лет) при продаже квартиры не будет рассчитываться заново (*Письмо Минфина России от 19.07.2016 N 03-04-05/42215*).

В Письме Минфина России от 01.09.2016 N 03-04-05/51078 разъясняется, что моментом возникновения права собственности у участника общей совместной собственности на квартиру является не дата повторного получения свидетельства о праве собственности на имущество в связи с изменением состава собственников квартиры и размера их долей, а момент первоначальной государственной регистрации права собственности на данную квартиру.

Рассмотрим ситуацию:

Супруги приобрели квартиру в совместную собственность. Через некоторое время они развелись, разделили имущество по суду, переоформив квартиру в долевую собственность.

Решение:

Предельный срок владения в случае продажи квартиры бывшими супругами будет определяться с момента первоначальной государственной регистрации права собственности на данную квартиру.

ОБЪЕДИНЕНИЕ ОБЪЕКТОВ НЕДВИЖИМОСТИ

Объекты недвижимости можно не только делить на части, но и объединять. Так, можно две находящиеся рядом квартиры объединить в одну.

Собственник (собственники) всех комнат в квартире вправе объединить их и зарегистрировать право собственности (общей собственности) на квартиру (*п. 3 ст. 141.4 ГК РФ; п. 1 ч. 8, ч. 10 ст. 41 Федерального закона от 13.07.2015 N 218-ФЗ "О государственной регистрации недвижимости"*).

Из Писем Минфина России от 23.08.2016 N 03-04-07/49241, ФНС России от 13.09.2016 N БС-2-11/932@ следует, что моментом возникновения права собственности на образованную в результате объединения квартиру (в пределах общих границ исходных квартир, принадлежавших налогоплательщику) следует считать дату первоначальной государственной регистрации права собственности на исходные квартиры, которые до момента отчуждения не выбывают из владения, пользования и распоряжения налогоплательщика. При этом в ситуации, когда даты государственной регистрации права собственности на исходные квартиры не совпадают, при определении в целях налогообложения срока владения объектом недвижимого имущества следует считать **наиболее позднюю из таких дат.**

Рассмотрим ситуацию:

Налогоплательщик приобрел в собственность последовательно комнаты в трехкомнатной коммунальной квартире. В дальнейшем он зарегистрировал право собственности на квартиру в целом и продал её по договору купли-продажи.

Решение:

Объединение объектов недвижимости комнат в коммунальной квартире в один объект недвижимости - квартиру без изменения внешних границ объекта с последующей постановкой на кадастровый и технический учет не является основанием для прекращения или перехода права собственности на объекты недвижимости.

*Следовательно, при продаже трехкомнатной квартиры (бывшей коммунальной квартиры из трех комнат) срок владения в целях получения имущественного налогового вычета исчисляется с момента приобретения третьей комнаты в коммунальной квартире, а не с момента регистрации изменений объекта недвижимости в связи с объединением объектов - приобретенных комнат в коммунальной квартире в один объект - квартиру (*п. 11 Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом полугодии 2016 года по вопросам налогообложения, направленного Письмом ФНС России от 07.07.2016 N СА-4-7/12211@*).*

Как было раньше

В 2016 г. вопрос об исчислении срока владения квартирой, которая получена объединением нескольких комнат, был, казалось бы, окончательно решен *Верховным судом (Определение ВС РФ от 06.04.2016 N 70-КГ15-16)*.

Позиция *ВС РФ* сводилась к тому, что формальное объединение давно приобретенных комнат в коммунальной квартире в цельный объект недвижимости без изменения его внешних границ не может служить точкой отсчета, когда решается вопрос, должен ли собственник платить НДФЛ при продаже этого жилья. Срок владения нужно исчислять с момента, когда была приобретена в собственность последняя из комнат в такой квартире. Ведь именно с этого момента человек может единолично распоряжаться недвижимостью независимо от формального объединения объекта в одно целое.

В Письмах Минфина России от 03.11.2017 N 03-04-05/72486 и ФНС России от 07.07.2016 N СА-4-7/12211@ (п. 11) было разъяснено, что по квартирам, образованным объединением нескольких квартир, считать срок владения нужно с момента покупки исходной недвижимости. А если исходные квартиры приобретены в разное время, то необходимо отталкиваться от даты оформления в собственность последней из них.

Аналогичный подход применялся и при продаже квартир, образованных в результате раздела жилья: срок владения надо было исчислять с даты первоначальной регистрации права собственности, не учитывая действия собственника с объектом недвижимости, не повлекшие изменения внешних границ исходной квартиры (*Письмо Минфина России от 22.07.2016 N 03-04-07/43026*).

Новый подход

В 2018 - 2019 гг. Минфин России выпускает следующие разъяснения. По новому **Федеральному закону от 13.07.2015 N 218-ФЗ "О государственной регистрации недвижимости"** (далее - **Закон N 218-ФЗ**) в случае образования двух и более объектов недвижимости в результате раздела исходного объекта, объединения объектов недвижимости, перепланировки помещений... кадастровый учет и госрегистрация прав производятся одновременно в отношении всех образуемых объектов недвижимости. При этом одновременно производятся снятие с кадастрового учета и регистрация прекращения прав на исходные объекты (**ч. 1, 3 ст. 41 Закона N 218-ФЗ**). Поскольку право собственности на исходные объекты прекращается, то начиная с 2017 г. при расчете срока владения надо отталкиваться от даты новой регистрации прав. А что касается решений высших судебных инстанций, то нужно учитывать, что законодательство регулярно меняется. Поэтому применять их можно, соотнося с налоговым периодом, в котором имели место рассмотренные судом правоотношения (*Письма Минфина России от 23.09.2019 N 03-04-05/72997, от 18.09.2019 N 03-04-05/71814, от 30.10.2018 N 03-04-05/78026*).

Однако *в Письме от 06.06.2019 N БС-4-11/10967@ ФНС России* отметила, что положения гражданского законодательства, на основе которых была сформирована предыдущая позиция, не менялись. А изменение технического порядка кадастрового учета и госрегистрации прав при образовании объекта недвижимого имущества, по мнению ФНС России, не должно было повлечь за собой изменение порядка определения срока владения недвижимостью.

Но Минфин России с налоговиками не согласился. И в более поздних разъяснениях (*Письма Минфина России от 17.08.2022 N 03-04-05/80379; ФНС России от 29.08.2022 N СД-4-11/11310, от 23.12.2020 N БС-4-11/21202@*) придерживается нового подхода:

- В связи с тем что с 2017 г. вступил в силу **Федеральный закон от 13.07.2015 N 218-ФЗ**, по вопросу исчисления сроков владения недвижимостью следует руководствоваться новыми разъяснениями **Минфина России**, в частности приведенными *в Письме от 19.08.2022 N 03-04-07/81087*, которое ФНС России довела до территориальных налоговых органов.

То есть, исходя из действующего на текущий момент законодательства и официальных разъяснений ведомств, при объединении или разделе квартиры с регистрацией прав на вновь образованные объекты начиная с 01.01.2017 срок владения для целей освобождения дохода от НДФЛ нужно считать с даты оформления права собственности на вновь образованные объекты. Срок владения исходной недвижимостью не учитывается.

Есть ли перспективы в налоговом споре

Полагаем, что есть. Например, в одном деле налоговики доначислили физлицу НДФЛ с дохода от продажи двух нежилых помещений, полученных путем раздела исходной недвижимости в году

продажи. Гражданин обратился в суд и в первой инстанции выиграл. Апелляционная инстанция, руководствуясь положениями *Закона N 218-ФЗ*, решила, что срок владения спорной недвижимостью надо исчислять с даты регистрации прав на вновь образованные объекты. То есть инспекторы действовали правомерно. Но кассация приняла сторону плательщика.

Судьи указали, что исходный объект недвижимости гражданин приобрел еще в 2008 г. Формальный раздел объекта в 2017 г. не затронул его конструктивных особенностей и не изменил внешних границ. Со дня вступления в силу *Закона N 218-ФЗ* сведения из прежнего госреестра (ЕГРП) считаются сведениями, содержащимися в ЕГРН, и не требуют дополнительного подтверждения (*ч. 6 ст. 72 Закона N 218-ФЗ*).

Основания же прекращения права собственности перечислены *в п. 1 ст. 235 ГК РФ*. Разделение объекта недвижимости на несколько объектов таким основанием не является. Сами по себе снятие с кадастрового учета и регистрация прекращения права собственности на исходный объект недвижимости в результате его раздела на два самостоятельных объекта, которые фактически являются составной частью исходного здания, срок владения не прерывают (*Кассационное определение 6 КСОЮ от 25.02.2021 N 88а-1439/2021*).

В другом споре суд также встал на сторону истицы, в 2019 г. продавшей объединенное незадолго до этого жилье (*Кассационное определение 4 КСОЮ от 14.06.2022 N 88а-16139/2022*). Как следует из мотивировочной части решения, в 2018 г. из ЕГРН были исключены сведения об исходных объектах (квартирах), приобретенных еще в 2009 г., и зарегистрировано право собственности на новый объект - жилой дом блокированной застройки. То есть образовались новые объекты недвижимости, что, по мнению Минфина России, влечет необходимость отсчитывать срок владения жилым домом заново (*Письмо от 17.12.2018 N 03-04-05/91675*). Но судьи решили, что реконструкция путем объединения двух квартир и перемещения пристройки площадью чуть более 5 кв. м повлекла изменение параметров существующего объекта недвижимости, а не создание нового.

Суд сослался на определение реконструкции из градостроительного законодательства (*п. 14 ст. 1 ГрК РФ*) и на вердикт Верховного суда РФ по делу со схожими *обстоятельствами* (*Кассационное определение ВС РФ от 03.02.2021 N 83-КАД20-5-К1*). Судьи ВС РФ решили, что в срок владения квартирой для целей освобождения от НДФЛ при ее продаже включается и срок владения долей в жилом здании, соответствовавшей этой квартире. Право собственности на долю ранее было прекращено судом в связи с признанием права собственности истицы на квартиру. Увеличение площади квартиры с 63 до 101 кв. м было связано с реконструкцией дома путем надстройки второго этажа. Это не привело к созданию нового объекта недвижимости, изменились только его параметры.

Внимание!

При изменении основных характеристик недвижимости, например при реконструкции жилого дома, государственный кадастровый учет производится по заявлению собственника. При этом запись о зарегистрированном праве на недвижимость не погашается. То есть срок владения объектом недвижимости не прерывается (*п. 6 ч. 5 ст. 14, п. 4 ч. 2 ст. 15 Закона N 218-ФЗ; Письмо Минфина от 27.05.2022 N 03-04-05/50067*).

Кстати, это дело *ФНС России* включила в свой *Обзор судебной практики* (*п. 8 Обзора, направленного Письмом ФНС России от 06.04.2021 N БВ-4-7/4549@*).

Совет!

На наш взгляд, как аргумент для суда можно использовать *Письмо ФНС России от 06.06.2019 N БС-4-11/10967@*, в котором служба первоначально высказалась в пользу прежнего подхода, указав, что *Закон N 218-ФЗ* изменил лишь технический порядок кадастрового учета и

госрегистрации прав при образовании объекта недвижимого имущества, но не нормы **ГК РФ**. И потому нет оснований по-новому считать срок владения недвижимостью в случае ее продажи. И конечно, при обжаловании подобных решений налоговой инспекции нужно сослаться на позицию **Верховного суда РФ**, принятую во внимание **ФНС России (Кассационное определение ВС РФ от 03.02.2021 N 83-КАД20-5-К1)**.

Вывод:

В вопросе исчисления срока владения при продаже объединенных либо разделенных помещений Минфин России и налоговики занимают сейчас ту же позицию, что и при продаже земельных участков, получившихся в результате объединения, раздела или иных действий. Но в случае с землей спорить бессмысленно, поскольку с налоговиками солидарны и суды: исчислять срок владения при разделе, объединении или перераспределении земельных участков нужно с даты госрегистрации прав на вновь образованные участки. Ведь в **Земельном кодексе РФ** четко сказано, что с этой даты исходные участки прекращают свое существование (*пп. 1, 2 ст. 11.2 ЗК РФ; ч. 2 ст. 41 Закона N 218-ФЗ; Письмо Минфина от 20.07.2022 N 03-04-05/70015; Кассационные определения ВС РФ от 11.04.2018 N 48-КГ17-21; 2 КСОЮ от 02.03.2022 N 88а-3378/2022*).

Причина разницы в подходах судов очевидна: земельный участок - это, в сущности, именно границы на кадастровом плане, а, к примеру, комнаты, на бумаге объединенные в единый объект - квартиру, физически остаются те же самые.

ПРОДАЖА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ ПОСЛЕ ИЗМЕНЕНИЯ ИХ ГРАНИЦ

Срок нахождения в собственности образованных в результате раздела земельных участков для целей НДС необходимо определять с учетом норм земельного законодательства **РФ (Письмо ФНС России от 23.09.2015 N БС-3-11/3581@)**.

В силу положений **Гражданского кодекса РФ** и **Земельного кодекса РФ** (далее - **ЗК РФ**) при разделе земельных участков возникают новые объекты права собственности, а первичные объекты прекращают свое существование (*п. 2 ст. 8.1, п. 1 ст. 131 ГК РФ, п. 1 и 2 ст. 11.2, п. 1 ст. 11.4 ЗК РФ*).

В этой связи позиция официальных органов заключается в том, что срок нахождения в собственности образованных участков для целей исчисления и уплаты НДС при их продаже следует исчислять с даты государственной регистрации прав на вновь образованные участки (*Письма Минфина России от 29.12.2022 N 03-04-05/129698, от 20.07.2022 N 03-04-05/70015, от 09.12.2021 N 03-04-05/100153, ФНС России от 14.12.2021 N БС-4-11/17391@ и др.*).

Такой же позиции придерживаются и судьи (*Определения Конституционного Суда РФ от 29.05.2019 N 1357-О, от 18.07.2017 N 1726-О, от 13.05.2014 N 1129-О, Кассационные определения Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 11.04.2018 N 48-КГ17-21; Второго кассационного суда общей юрисдикции от 02.03.2022 N 88а-3378/2022, от 08.07.2021 N 88а-16754/2021, Определение Верховного Суда Российской Федерации от 19.12.2016 N 53-КГ16-16*).

Таким образом, в случае, когда срок владения земельным участком со дня его образования не превышает минимального предельного срока владения, доходы от продажи облагаются НДС в общем порядке.

Вместе с тем в судебной практике имеются прецеденты, из которых усматривается иной подход к порядку определения периода нахождения имущества в собственности налогоплательщиков.

В частности, *Московский городской суд в Апелляционном определении от 30.06.2014 по делу N 33-24700* отметил следующее: факт регистрации за заявителем права собственности на часть ранее общего имущества после его раздела на две части не влечет прекращения права собственности заявителя на имущество. У участников долевой собственности объектом права собственности выступает не доля в праве общей собственности на имущество, а само имущество в целом. Определяя долю в праве общей собственности на имущество, собственник определяет объем прав на свой объект, а не приобретает права на чужую вещь. Поскольку раздел имущества произведен в отношении имущества, находившегося в общей долевой собственности с 2002 г., после раздела имущества заявитель стал владеть частью имущества, которым владеет с 2002 г.

Аналогичная точка зрения усматривается из *Апелляционных определений Московского областного суда от 05.03.2014 по делу N 33-5244/2014, от 20.12.2012 по делу N 33-24614, Московского городского суда от 10.01.2013 по делу N 11-550/13, Ульяновского областного суда от 17.12.2013 N 33-4505/13*: действующее законодательство не предусматривает в качестве основания прекращения права собственности на недвижимость ее раздел на части с последующей постановкой на кадастровый и технический учет, в связи с чем факт регистрации заявителем объектов недвижимости, возникших после раздела единого земельного участка на два, не влечет прекращения права собственности физического лица после раздела на части земельного участка, право собственности на который было зарегистрировано в установленном законом порядке (*Апелляционные определения Свердловского областного суда от 11.12.2013 N 33-14996/2013, Омского областного суда от 22.05.2013 N 33-3202/13, Определения Московского городского суда от 09.08.2013 N 42/8-8025, от 10.08.2011 по делу N 33-23054*).

ПРОДАЖА НЕДВИЖИМОСТИ, ПОЛУЧЕННОЙ В ПОРЯДКЕ НАСЛЕДОВАНИЯ

Пунктом 2 ст. 8.1 ГК РФ установлено, что права на имущество, подлежащие государственной регистрации, возникают, изменяются и прекращаются с момента внесения соответствующей записи в государственный реестр, если иное не установлено законом. Таким образом, по общему правилу срок владения объектом недвижимого имущества для целей налогообложения определяется с даты государственной регистрации на него права собственности.

В соответствии с *п. 1 ст. 256 ГК РФ* и *п. 1 ст. 34 СК РФ* имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью, если договором между ними не установлен иной режим этого имущества. При этом не имеет значения, на имя кого из супругов оформлено такое имущество, а также кем из них вносились деньги при его приобретении.

Согласно *абз. 2 п. 4 ст. 256 ГК РФ* в случае смерти одного из супругов пережившему супругу принадлежит доля в праве на общее имущество супругов, равная одной второй, если иной размер доли не был определен брачным договором, совместным завещанием супругов, наследственным договором или решением суда.

Из *Письма Минфина России от 14.04.2023 N 03-04-05/34012* следует, если недвижимое имущество приобретено **в совместную собственность супругов**, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества каждым из супругов исчисляется с даты государственной регистрации одним из супругов права собственности на такое недвижимое имущество. При этом дата перехода доли в указанном недвижимом имуществе в собственность одного из супругов от другого супруга в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации, не изменяет вышеизложенный порядок.

По мнению *Минфина России*, изложенному в *Письме от 02.09.2022 N 03-04-05/85668*, если перешедшее в порядке наследования одному из супругов недвижимое имущество принадлежало другому супругу **на праве единоличной собственности**, то учитывается следующее.

Абзацем 2 п. 2 ст. 218 Гражданского кодекса РФ установлено, что в случае смерти гражданина право собственности на принадлежавшее ему ранее имущество переходит по наследству к другим лицам в соответствии с завещанием или законом.

Согласно *ст. 1114 и ст. 1152 ГК РФ* принятое наследство признается принадлежащим наследнику со дня открытия наследства, которым является день смерти гражданина, независимо от времени его фактического принятия, а также момента государственной регистрации права наследника на наследованное имущество, когда такое право подлежит государственной регистрации.

Таким образом, у наследника, вступившего в права наследства, право собственности на наследованное имущество возникает со дня открытия наследства независимо от даты государственной регистрации этих прав.

2. Особенности заполнения декларации 3-НДФЛ при продаже имущества, находившегося в совместной и долевой собственности. **Комплект документов для подтверждения размера доходов и расходов.**

В соответствии с положениями *Гражданского кодекса РФ* распоряжение имуществом, находящимся в совместной собственности, осуществляется по согласию всех ее участников. При этом граждане свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора. То есть условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами.

На основании *ст. 33 и ст. 34 Семейного кодекса РФ* имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью. Законный режим совместной собственности имущества супругов действует, если брачным договором не установлено иное. Супруги вправе определить в брачном договоре свои права и обязанности по взаимному содержанию, способы участия в доходах друг друга, порядок несения каждым из них семейных расходов; определить имущество, которое будет передано каждому из супругов в случае расторжения брака, а также включить в брачный договор любые иные положения, касающиеся имущественных отношений супругов. Если порядок распределения доходов определен супругами в брачном договоре, то указанные доходы учитываются каждым супругом в соответствии с таким договором.

В соответствии с *п. 2 ст. 38 СК РФ* общее имущество супругов может быть разделено между супругами по их соглашению. Согласно разъяснениям, *приведенным в Письме УФНС России по г. Москве от 15.03.2021 N 20-21/035043@*, супруги на основании соглашения вправе распределить между собой доходы от реализации имущества, находившегося в их общей совместной собственности, и в соответствующих размерах учитывать сумму полученного дохода при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц.

Особенностей оформления распределения доходов, полученных непосредственно каждым из номинальных собственников жилья, в случае если в договоре указана общая сумма, полученная от его продажи, законодательством не установлено. Налоговики считают, что в подобных случаях доход от продажи квартиры должны декларировать **оба супруга соразмерно пропорции, установленной соглашением**, если только иной режим распределения доходов не установлен брачным договором или нотариальным соглашением.

Доходы можно распределить в любой пропорции, например 100% одному супругу и 0% другому. **Соглашение о распределении доходов, составленное в свободной форме и подписанное супругами**, каждый из супругов может приложить к своей декларации по форме 3-НДФЛ. Если доход будет полностью распределен одному супругу (100%), то в таком случае другому супругу декларацию подавать не нужно.

Суды исходят из того, что ни нотариальное удостоверение такого соглашения, ни государственная регистрация такого соглашения не предусмотрена. Включение в договор купли-продажи условий о том, что доход выплачивается в определенной сумме каждому собственнику (или выплачивается целиком одному из них), как ранее было рекомендовано делать *Минфином России в Письме от 28.08.2014 N 03-04-05/42984*, также не требуется (*Апелляционное определение Омского облсуда от 09.08.2017 N 33а-5437/2017*).

При этом согласно *пп. 3 п. 2 ст. 220 НК РФ* при реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их долям либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности (*Письмо ФНС России от 14.06.2022 N БС-19-11/134@*)).

Соответственно, налогоплательщик при представлении в налоговый орган налоговой декларации по НДФЛ (*пп. 2 п. 1, п. 3 ст. 228 НК РФ*) вправе указать сумму, полученную от продажи имущества, в любом согласованном с супругом размере, одновременно заявив имущественный налоговый вычет в соответствующем размере (*пп. 1 п. 1, пп. 1 и 3 п. 2 ст. 220 НК РФ*).

В случае, когда недвижимое имущество находится в общей долевой собственности физических лиц либо принадлежащие им доли выделены в натуре, то возможны следующие варианты продажи имущества (долей) и, соответственно, получения имущественного вычета (*пп. 1 п. 1, пп. 1, 3 п. 2 ст. 220 НК РФ; Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 N 5-П; Письмо ФНС России от 25.07.2013 N ЕД-4-3/13578@*):

- имущество реализуется как единый объект права общей долевой собственности по одному договору купли-продажи. В таком случае имущественный вычет распределяется между физическими лицами пропорционально их долям;

- реализуются доли, выделенные в натуре, при этом такие доли являются самостоятельными объектами договора купли-продажи. В таком случае имущественный вычет предоставляется каждому физическому лицу в полном размере (1 млн руб.);

- реализуются доли в праве общей долевой собственности на объект недвижимости по отдельным договорам купли-продажи. В таком случае имущественный вычет предоставляется каждому физическому лицу в полном размере (1 млн руб.).

В случае, если объект недвижимости, находившийся в общей долевой собственности двух физических лиц менее минимального предельного срока владения объектом (5 лет), **был продан как единый объект права собственности по одному договору купли-продажи**, имущественный налоговый вычет в размере 1 млн руб. распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их долям (*Письмо ФНС России от 09.12.2019 N БС-19-11/325@*).

3. Доходы от участия в организациях:

- при продаже доли в Уставном капитале общества,
- при выходе из состава участников,
- при ликвидации общества.

ПРОДАЖА ДОЛИ В УСТАВНОМ КАПИТАЛЕ

Если физическое лицо продало долю в уставном капитале общества, то общество не является его налоговым агентом, не удерживает НДФЛ и не подает в налоговую отчетность по этому доходу физического лица. Все это делает физическое лицо самостоятельно (*п. 2 ст. 226, пп. 2 п. 1, п. 2 ст. 228 НК РФ, Письмо Минфина России от 21.08.2014 N 03-04-06/41908*).

Имущественный вычет при продаже доли в уставном капитале по общему правилу общество не предоставляет (*п. 7 ст. 220, п. п. 1, 2 ст. 226, пп. 2 п. 1, п. 2 ст. 228 НК РФ*). Физическое лицо может получить вычет (уменьшает облагаемые НДФЛ доходы на произведенные расходы) только при обращении в налоговый орган. Для этого ему нужно подать декларацию по окончании года (*ст. 216, пп. 1 п. 1, пп. 2 п. 2, п. 7 ст. 220 НК РФ*). Исключение составляют имущественные вычеты, предусмотренные *пп. 2.5 п. 2 ст. 220 НК РФ (п. 3.1 ст. 210 НК РФ)*.

При выходе одного участника из общества его доля распределяется между остальными его членами. Доход, который возникает у участников общества, подлежит налогообложению (*п. 1 ст. 210 НК РФ*).

Размер дохода определяется исходя из действительной стоимости доли вышедшего участника и части доли, полученной каждым участником общества при распределении (*Письмо Минфина России от 09.02.2018 N 03-04-06/7991*).

Денежная оценка доли определяется на основании одного из критериев: исходя из стоимости чистых активов общества, балансовой стоимости активов на последнюю отчетную дату, чистой прибыли общества (*Письма Минфина России от 02.12.2020 N 03-04-06/105281, от 29.01.2019 N 03-04-05/5074, от 06.12.2018 N 03-04-07/88812*). Можно использовать и другие критерии, применяемые при установлении цены покупки доли в уставном капитале общества для участников общества.

В общем случае налог исчисляется обществом по следующим ставкам (*п. п. 1, 3 ст. 224 НК РФ*):

- 13%, если получатель дохода - налоговый резидент РФ;
- 30%, если получатель дохода - нерезидент РФ.

Поскольку доход деньгами не выплачивается, удержать НДФЛ при перераспределении доли не получится. В такой ситуации НДФЛ удерживается и уплачивается так же, как с доходов в натуральной форме. А именно: налог удерживается из дохода, выплачиваемого физическому лицу деньгами в этом же году. НДФЛ необходимо удерживать начиная с выплаты, ближайшей к дате выплаты дохода (*пп. 2 п. 1 ст. 223, п. 4 ст. 226 НК РФ*).

Сведения о доходе и налоге включаются в расчет 6-НДФЛ (*п. 2 ст. 230 НК РФ*). Если в течение календарного года невозможно удержать исчисленную сумму налога, налоговый агент должен сообщить об этом налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета (*п. 5 ст. 226 НК РФ, п. 2 Приказа ФНС России от 15.10.2020 N ЕД-7-11/753@*).

ВЫПЛАТА ДЕЙСТВИТЕЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ДОЛИ ПРИ ВЫХОДЕ ИЗ СОСТАВА УЧАСТНИКОВ

Доход, полученный участником общества при выходе из российской организации, не облагается НДФЛ, если доля в уставном капитале непрерывно принадлежала данному физическому лицу на праве собственности (ином вещном праве) более пяти лет (*п. 17.2 ст. 217 НК РФ, Письма Минфина России от 06.10.2023 N 03-04-06/95040, от 25.10.2023 N 03-04-06/101345, от 23.11.2021 N 03-04-06/94636, от 07.09.2021 N 03-04-05/72368*).

Если размер доли, принадлежащей участнику, изменялся, то от налогообложения освобождаются доходы от реализации только той части доли, которая принадлежала ему более пяти лет. Размер номинальной стоимости доли не влияет на течение этого срока (*Письма Минфина России от 15.02.2022 N 03-04-05/10399, от 07.09.2020 N 03-04-06/78393*).

Чтобы применять освобождение от налога, надо учитывать следующие особенности исчисления срока владения долями:

- в отношении реализации доли, полученной участником по наследству, срок владения исчисляется со дня открытия наследства (с момента приобретения в совместную собственность супругов - для долей, нажитых в браке) (*Письмо Минфина России от 06.10.2023 N 03-04-06/95040*);

- в отношении реализации доли экономически значимой организации, которую участник получил по *Закону об особенностях регулирования корпоративных отношений* в таких организациях, срок владения исчисляется как срок фактического владения долей, увеличенный на наименьший из сроков, указанных в *п. п. 6.1 и 6.2 ст. 284.2 НК РФ (п. 17.2 ст. 217 НК РФ)*.

В иных случаях общество должно исчислить налог на доходы, выплачиваемые участнику, в следующем порядке:

- доходы участника, превышающие сумму расходов на приобретение доли в уставном капитале, приравнены к дивидендам. Поэтому налог на эти доходы рассчитывается с учетом особенностей, установленных *ст. 214 НК РФ (пп. 1 п. 1 ст. 208, ст. 209, п. 1 ст. 210, пп. 2 п. 1 ст. 225 НК РФ)*;

- доходы участника в пределах суммы расходов на приобретение доли в уставном капитале облагаются НДФЛ (*ст. 209, п. 1 ст. 210 НК РФ*). Рассчитать его нужно в общем порядке, умножив указанную сумму дохода на ставку налога (*п. п. 1, 2 ст. 225 НК РФ*). Если участник общества - налоговый резидент РФ, то по окончании налогового периода он может подать декларацию по НДФЛ, в которой уменьшит доходы, полученные при выходе из общества, на расходы, связанные с приобретением доли в уставном капитале (*пп. 1 п. 1, пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ*).

Имущество и имущественные права, полученные физическим лицом при выходе из организации, оцениваются по рыночной стоимости (*п. 1, пп. 1.1 п. 2 ст. 211 НК РФ*).

В общем случае ставка налога составляет (*пп. 1 п. 1 ст. 208, п. п. 1, 3 ст. 224 НК РФ*):

- если получатель дохода - резидент РФ - 13%;
- если получатель дохода - нерезидент РФ:
- 15% с доходов, превышающих сумму расходов на приобретение доли в уставном капитале;
- 30% с доходов, не превышающих эту сумму расходов.

Если в соглашении об избежании двойного налогообложения с государством, резидентом которого является получатель дохода, установлены иные ставки налога, применять нужно их (*ст. 7 НК РФ*).

Налог на доходы, выплаченные в денежной форме, нужно удержать в момент перечисления денег (*п. 4 ст. 226 НК РФ*). При передаче имущества (имущественных прав) НДСЛ удерживается из любых доходов, выплачиваемых участнику деньгами. При этом удержать можно не более 50% от такой выплаты (*п. 4 ст. 226 НК РФ*).

Сумму доходов, выплаченную участнику общества, а также суммы исчисленного и удержанного налога нужно отразить в отчетности по НДСЛ, подаваемой в инспекцию по месту учета организации (*п. 2 ст. 230 НК РФ*). Если в течение календарного года невозможно удержать исчисленную сумму налога, налоговый агент должен сообщить об этом налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета (*п. 5 ст. 226 НК РФ*).

Если действительная стоимость доли в уставном капитале выплачивается наследнику умершего участника, потому что не было получено согласие других участников на переход доли, то образуется доход, облагаемый НДСЛ в общем порядке. В данном случае действительная стоимость доли не является доходом, полученным в наследство, поэтому *п. 18 ст. 217 НК РФ* не применяется. Такая точка зрения содержится в *Письмах Минфина России от 21.04.2021 N 03-04-06/30227, от 18.12.2020 N 03-04-06/111347*.

Согласно позиции *Верховного Суда РФ* выплату действительной стоимости доли наследнику нельзя отнести к операции по реализации имущества, являющейся объектом налогообложения. Любое экономическое приращение (в денежной и натуральной формах), возникшее у наследника, не формирует у него обязанности по уплате налога. Льгота в виде освобождения от уплаты НДСЛ распространяется и на выплачиваемую наследнику действительную стоимость доли, т.к. неразрывно связана с самим наследованием (*Кассационное определение Верховного Суда РФ от 27.10.2021 N 46-КАД21-1-К6*).

Если действительная стоимость доли выплачивается наследнику участника, подавшего заявление о выходе из состава ООО, и эта сумма включается в состав наследуемого имущества, то облагаемого дохода не возникает (*п. 18 ст. 217 НК РФ, Письма Минфина России от 31.08.2021 N 03-04-05/70318, ФНС России от 28.12.2023 N ЗГ-3-11/17478*).

ДОХОДЫ УЧАСТНИКА, ВЫПЛАЧЕННЫЕ ПРИ ЛИКВИДАЦИИ ОБЩЕСТВА

Доход, полученный участником при распределении имущества ликвидируемого общества, облагается НДСЛ (*ст. 209, п. 1 ст. 210 НК РФ, Письмо Минфина России от 20.01.2022 N 03-04-05/3052*).

Ликвидируемая организация рассчитывает и удерживает налог в следующем порядке:

- доходы участника, превышающие сумму расходов на приобретение доли в уставном капитале, приравнены к дивидендам. Поэтому налог с этих доходов рассчитывается с учетом особенностей, установленных *ст. 214 НК РФ (пп. 1 п. 1 ст. 208, ст. 209, п. 1 ст. 210, пп. 2 п. 1 ст. 225 НК РФ)*;

- доходы участника в пределах суммы расходов на приобретение доли в уставном капитале также облагаются НДСЛ (*ст. 209, п. 1 ст. 210 НК РФ*). Рассчитать его нужно в общем порядке, умножив указанную сумму дохода на ставку налога (*п. 1, 2 ст. 225 НК РФ*). Если участник общества - налоговый резидент РФ, то по окончании налогового периода он может подать декларацию по НДСЛ, в которой уменьшит доходы, полученные при выходе из общества, на фактически произведенные и документально подтвержденные расходы, связанные с приобретением доли в уставном капитале (*пп. 1 п. 1, пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ, Письмо Минфина России от 20.01.2022 N 03-04-05/3052*). Если документального подтверждения этих расходов нет, вычет может быть предоставлен в размере, не превышающем **250 000 руб.** за налоговый период (*пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ*).

Имущество (имущественные права), полученные участником при ликвидации общества, оцениваются по рыночной стоимости (*п. 1, пп. 1.1 п. 2 ст. 211 НК РФ*).

В общем случае ставка налога составляет (*п. п. 1, 3 ст. 224 НК РФ*):

- если получатель дохода - резидент РФ - 13%;
- если получатель дохода - нерезидент РФ:
 - 15% с доходов, превышающих сумму расходов на приобретение доли в уставном капитале;
 - 30% с доходов, не превышающих эту сумму расходов.

Если в соглашении об избежании двойного налогообложения с государством, резидентом которого является получатель дохода, установлены иные ставки налога, применять нужно их (*ст. 7 НК РФ*).

С дохода в денежной форме НДФЛ нужно удержать в момент перечисления денежных средств (*п. 4 ст. 226 НК РФ*). Если передано имущество (имущественные права), исчисленный с его стоимости налог нужно удержать из денежных средств, выплачиваемых участнику. При этом удержать следует **не более 50%** от такой выплаты (*п. 4 ст. 226 НК РФ*).

Налог уплачивается в бюджет путем перечисления денежных средств в качестве ЕНП (*п. п. 1, 16 ст. 45 НК РФ*). Перечислить НДФЛ надо в те же сроки, что и при уплате НДФЛ с дивидендов.

Доходы, выплаченные участнику при ликвидации общества, и суммы удержанного налога нужно отразить в отчетности по НДФЛ, подаваемой в налоговый орган по месту учета организации (*п. 2 ст. 230 НК РФ*). Если налог удержать невозможно, об этом нужно уведомить налогоплательщика и налоговый орган по месту учета организации (*п. 5 ст. 226 НК РФ*).

4. В каких случаях и на какие расходы можно уменьшить декларируемый доход?

При определении размера налоговой базы по НДФЛ налогоплательщик может воспользоваться правом получения имущественных налоговых вычетов в суммах, полученных им в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее предельного срока владения, предоставляемым *ст. 220 НК РФ*.

Максимальный размер вычета для перечисленного имущества - 1 000 000 руб., а для иного недвижимого имущества - 250 000 руб.

Принцип предоставления вычета

Предельный размер имущественного налогового вычета равен размеру, действовавшему в налоговом периоде, в котором у налогоплательщика впервые возникло право на получение имущественного налогового вычета, в результате предоставления которого образовался остаток, переносимый на последующие налоговые периоды.

Согласно *пп. 1 п. 3 ст. 220 НК РФ* предельный размер имущественного вычета по НДФЛ при покупке недвижимости составляет:

- 600 000 руб. - при приобретении жилого объекта **до 01.01.2003**;
- 1 000 000 руб. - при приобретении жилого объекта в период **с 01.01.2003 по 01.01.2008**;
- 2 000 000 руб. - при приобретении жилья после **01.01.2008**.

Имущественный вычет можно заявить за любой налоговый период начиная с того, в котором у налогоплательщика возникло право на вычет. Срока давности не установлено (*Письмо Минфина России от 02.04.2018 N 03-04-05/21052*).

Если налогоплательщик воспользовался правом на получение имущественного налогового вычета в размере менее его предельной суммы, остаток имущественного налогового вычета до полного его использования может быть учтен при получении имущественного налогового вычета в дальнейшем.

До 01.01.2014 имущественный вычет по расходам предоставлялся только по одному объекту недвижимости. Если фактические затраты на приобретение жилья были меньше предельного размера вычета, то воспользоваться неиспользованной частью вычета в настоящее время нельзя (*Письма Минфина России от 20.09.2021 N 03-04-09/75991, от 17.09.2021 N 03-04-05/75624*).

Родитель не может получить имущественный налоговый вычет по расходам на приобретение жилья на своего несовершеннолетнего ребенка, если ранее уже получил аналогичный вычет. Так, в *Письме Минфина России от 03.03.2017 N 03-04-05/12179* сообщается, что имущественный налоговый вычет в связи с новым строительством или приобретением объекта недвижимости предоставляется налогоплательщику только один раз и в случае, если налогоплательщик ранее воспользовался своим правом на получение указанного имущественного налогового вычета до вступления в силу *Федерального закона от 23.07.2013 N 212-ФЗ "О внесении изменения в статью 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"*, повторное его предоставление в связи с приобретением налогоплательщиком еще одного объекта недвижимости, в том числе в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, *Кодексом* не предусмотрено.

По мнению *Верховного Суда РФ*, супруг вправе получить остаток имущественного вычета, не использованного до конца другим супругом по тому же объекту недвижимости, если сумма вычетов, заявленных обоими супругами по этому объекту, и общая сумма вычета, предоставленного каждому из супругов, не превысила 2 млн руб. (*п. 18 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015 (направлен Письмом ФНС России), Определение Верховного Суда РФ (приведено в Обзоре правовых позиций, направленном Письмом ФНС России от 23.12.2016 N СА-4-7/24825@)*).

Имеется *Кассационное определение Верховного Суда РФ (приведено в Обзоре правовых позиций, направленном Письмом ФНС России от 11.10.2017 N СА-4-7/20486@)*, в котором тот же вывод сделан относительно вычета в сумме средств на уплату процентов по кредиту. Есть разъяснения Минфина России и ФНС России, согласно которым супруг-наследник вправе получить остаток вычета, не использованного до конца умершим супругом по имуществу, находящемуся в совместной собственности, если ранее не пользовался таким вычетом.

5. Порядок заполнения декларации 3-НДФЛ при заявлении права на получение социальных и имущественных вычетов. Перечень документов, подтверждающих расходы налогоплательщика.

Необходимость в представлении декларации 3-НДФЛ может возникнуть, если вы хотите получить налоговые вычеты (*п. 4 ст. 218, п. 2 ст. 219, пп. 4 п. 2, пп. 2 п. 3, пп. 3 п. 4 ст. 219.1, пп. 3 п. 2, пп. 3 п. 3 ст. 219.2, п. 7 ст. 220, п. 3 ст. 221 НК РФ*).

При определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов, но не более 2 000 000 руб., в частности, на новое строительство

либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них (*пп. 3 п. 1, пп. 1 п. 3 ст. 220 НК РФ*).

В фактические расходы на новое строительство либо приобретение жилого дома или доли (долей) в нем могут включаться в том числе расходы на приобретение строительных и отделочных материалов, а также расходы, связанные с работами или услугами по строительству и отделке жилого дома (*пп. 3 п. 3 ст. 220 НК РФ*).

При этом возможность включения расходов на отделку в состав имущественного налогового вычета, предусмотренного *пп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ*, положениями НК РФ не поставлена в зависимость от момента получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на построенный жилой дом (*Письмо Минфина России от 06.12.2018 N 03-04-07/88679 (направлено Письмом ФНС России от 14.12.2018 N БС-4-11/24369@)*).

Не является повторным вычет, заявленный в отношении одного объекта недвижимости, но применительно к разным затратам, входящим в состав фактических расходов на его приобретение (*п. 17 Обзора, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015*).

По мнению *ФНС России*, расходы, связанные с отделкой жилого дома, произведенные после регистрации права собственности на жилой дом, могут быть включены в состав имущественного налогового вычета и в том случае, если ранее налогоплательщику имущественный налоговый вычет в сумме расходов, связанных со строительством данного жилого дома, уже был предоставлен. При этом общая сумма расходов, связанных в том числе со строительством и отделкой жилого дома, принимаемых к учету при предоставлении налогоплательщику имущественного налогового вычета, не может превышать 2 000 000 руб. (*Письмо ФНС России от 22.04.2016 N БС-4-11/7253*).

При строительстве жилого дома для подтверждения права на имущественный налоговый вычет налогоплательщик представляет в налоговый орган, если иное не предусмотрено *п. 8.1 ст. 220 НК РФ*, договор о строительстве жилого дома или доли (долей) в нем при привлечении в целях строительства жилого дома или доли (долей) в нем сторонних лиц, а также документы, подтверждающие произведенные налогоплательщиком расходы (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

Кроме того, если жилой дом строился в период брака и оформлялся в совместную собственность, потребуется заявление налогоплательщиков-супругов о распределении понесенных ими расходов, предусмотренных *пп. 3 и 4 п. 1 ст. 220 НК РФ (пп. 6 п. 3 ст. 220 НК РФ)*.

В отдельных случаях налоговые органы настаивают на том, что расходы, связанные с отделкой жилого дома, произведенные после регистрации права собственности на него, могут быть включены в состав имущественного налогового вычета только при наличии документов, подтверждающих, что при оформлении права собственности на такой дом отделочные работы не были выполнены (*Письмо Минфина России от 02.07.2012 N 03-04-05/9-818*).

Однако *ФНС России* выразила несогласие с этой позицией, указав, что перечень таких документов вариативен и строго не регламентирован, в связи с чем их истребование от налогоплательщиков возлагает избыточные обязательства на них (*Письмо ФНС России от 23.11.2022 N БС-4-11/15844@*).

Однако следование такой позиции может вызвать споры с налоговыми органами.

Перечень документов, подтверждающих расходы, понесенные налогоплательщиком на строительство жилого дома и его отделку, не является закрытым.

Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено **НК РФ (п. 1 ст. 11 НК РФ)**.

Государственный учет жилищного фонда наряду с иными формами его учета должен предусматривать проведение технического учета жилищного фонда, в том числе его техническую инвентаризацию и техническую паспортизацию (с оформлением технических паспортов жилых помещений - документов, содержащих техническую и иную информацию о жилых помещениях, связанную с обеспечением соответствия жилых помещений установленным требованиям) (**ч. 5 ст. 19 Жилищного кодекса РФ**).

Основу государственного учета жилищного фонда составляет технический учет, осуществляемый в порядке, установленном нормативными правовыми актами в сфере государственного технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства. Технический учет жилищного фонда возлагается на специализированные государственные и муниципальные организации технической инвентаризации - унитарные предприятия, службы, управления, центры, бюро (БТИ) (**п. 3 Положения, утв. Постановлением Правительства РФ от 13.10.1997 N 1301**). Они же выдают и технические паспорта на жилые помещения.

Приказом Минэкономразвития России от 17.08.2006 N 244 утверждены форма технического паспорта объекта индивидуального жилищного строительства и Порядок его оформления организацией (органом) по учету объектов недвижимого имущества.

Для внесения в технический паспорт параметров и инвентаризационной стоимости объекта индивидуального жилищного строительства составляется расчетно-инвентаризационная ведомость, которая состоит из трех форм (**разд. II Приложения N 2 к Приказу N 244**). В графе 3 формы 2 "Техническое описание и определение физического износа" расчетно-инвентаризационной ведомости предусмотрено техническое описание конструктивных элементов (материал, конструкция, отделка и прочее). Таким образом, документальным подтверждением отсутствия отделки жилого дома на момент государственной регистрации права собственности может служить расчетно-инвентаризационная ведомость.

Условие договора купли-продажи о товаре считается согласованным, если договор позволяет определить наименование и количество товара (**п. 3 ст. 455 ГК РФ**).

Из положений **п. 1 ст. 702, п. 1 ст. 720, п. 1 и 2 ст. 743 ГК РФ** следует, что в договоре подряда должны быть определены объем и содержание работ, сроки выполнения работ, а также должно быть предусмотрено, какая из сторон и в какой срок должна представить соответствующую документацию. Сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами (**п. 4 ст. 753 ГК РФ**). Таким образом, подтвердить расходы на отделку жилого дома можно договором строительного подряда и актом выполненных работ.

В случае выполнения строительных работ собственными силами без привлечения подрядчиков подтверждением расходов на отделку могут служить документы о закупке строительных материалов (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

6. Когда доход можно не декларировать?

В декларации 3-НДФЛ можно не указывать доходы от продажи имущества, которым вы владели меньше минимального срока, если они перекрываются суммой имущественного вычета в фиксированном размере. По сути, человеку предоставляется тот же имущественный вычет в фиксированном размере, только без декларирования дохода (*п. 7 ст. 220, п. 4 ст. 229 НК РФ (в ред. Закона от 02.07.2021 N 305-ФЗ)*). Это новшество распространяется только на граждан, имеющих статус налогового резидента РФ: нерезиденты не имеют права на имущественные вычеты, предусмотренные *ст. 220 НК РФ*.

Иначе говоря, не нужно подавать декларацию, если доходы не превысили:

- при продаже жилых и садовых домов, квартир, комнат, земельных участков - 1 000 000 руб. по всем сделкам;
- при продаже нежилой недвижимости - 250 000 руб. по всем сделкам;
- при продаже иного имущества - 250 000 руб. по всем сделкам.

Для доходов от продажи имущества, превышающих эти лимиты, сохраняется обязательное декларирование в порядке, описанном выше.

Рассмотрим ситуацию:

Предположим, в течение года гражданин продал капитальный гараж за 230 000 руб. и автомобиль за 250 000 руб. Гаражом он владел меньше 5 лет, а автомобилем - меньше 3 лет.

Решение:

Несмотря на срок владения имуществом, декларировать доходы от продажи имущества не нужно, поскольку они меньше, чем предельный размер вычета для каждой из двух категорий: "иная недвижимость" и "иное имущество".

Если же гражданин продаст, к примеру, автомобиль и мотоцикл, которые были у него в собственности менее 3 лет, и общая сумма дохода по двум сделкам составит 450 000 руб., то подать декларацию придется, причем указать в ней надо будет доход от продажи и авто, и мотоцикла. Ведь и авто, и мотоцикл для целей получения вычета относятся к иному имуществу, а полученный доход больше, чем предельный размер вычета для этой категории - 250 000 руб.

Отметим, что при сделках с недвижимостью стоимость имущества определяется с учетом положений *п. 2 ст. 214.10 НК РФ*: если цена договора меньше, чем 70% кадастровой стоимости недвижимости, для целей налогообложения принимается кадастровая стоимость с коэффициентом 0,7. Это правило не применяется, если кадастровая стоимость недвижимости не определена на 1 января года, в котором зарегистрирован переход права собственности на нее к покупателю.

Рассмотрим ситуацию:

Предположим, гражданин продал квартиру, которую купил 2 года назад, цена по договору - 970 000 руб. Но кадастровая стоимость квартиры - 1 550 000 руб. В течение года гражданин продал капитальный гараж за 230 000 руб. и автомобиль за 250 000 руб. Гаражом он владел меньше 5 лет, а автомобилем - меньше 3 лет.

Решение:

Для целей налогообложения доход признается в сумме 1 085 000 руб. (1 550 000 руб. x 0,7). А это больше, чем максимальная сумма вычета по такой сделке - 1 000 000 руб. То есть в таком случае гражданин обязан подать декларацию. Даже если у него есть документы, подтверждающие, что 2 года назад он заплатил за эту квартиру 1 100 000 руб. В декларации он уменьшит доход от продажи квартиры на расходы по ее покупке, и налога к

уплате не будет. Если же декларацию не подать, налоговики сами рассчитают НДФЛ, приняв за доход 70% кадастровой стоимости жилья (**п. 3 ст. 214.10 НК РФ**). Поскольку у инспекторов не будет документов, подтверждающих фактические расходы на покупку проданной гражданином квартиры, ему предоставят имущественный вычет в фиксированном размере - 1 000 000 руб.

Справка!

Региональным законом 5-летний срок владения недвижимостью для ее безналоговой продажи может быть уменьшен вплоть до нуля для отдельных категорий налогоплательщиков или для определенных объектов имущества (**п. 6 ст. 217.1 НК РФ**). И есть регионы, которые этим правом воспользовались. Например, в Республике Алтай и в Ставропольском крае срок сократили с 5 до 3 лет для любой недвижимости, находящейся в этих регионах и приобретенной начиная с 01.01.2016 (то есть с момента введения **в НК РФ** 5-летнего минимального срока владения для безналоговой продажи недвижимости) (**Законы Ставропольского края от 09.03.2016 N 22-кз; Республики Алтай от 06.10.2015 N 49-РЗ**). В Амурской области аналогичное послабление введено совсем недавно - для доходов, полученных начиная с 2021 г. (**Закон Амурской области от 08.09.2021 N 802-ОЗ**). А в Иркутской области - с доходов 2020 г. (**Закон Иркутской области от 28.04.2020 N 40-ОЗ**).

Внимание!

Подать декларацию и уплатить НДФЛ с доходов от продажи имущества человек должен самостоятельно. Даже если покупатель - организация или ИП: они в этом случае не признаются налоговыми агентами, то есть не обязаны удерживать и перечислять в бюджет налог с выплачиваемого дохода (**пп. 2 п. 1, п. 2 ст. 228 НК РФ; Письма Минфина от 08.10.2021 N 03-04-05/81589, от 27.04.2021 N 03-04-05/32248**).

Справка!

У физического лица-резидента к доходам от продажи имущества (кроме ценных бумаг) применяется налоговая ставка 13%, в том числе и в случае, когда такие доходы превысят 5 000 000 руб. (**п. 6 ст. 210, п. 1.1 ст. 224 НК РФ**). И даже если доходы по другим налоговым базам (например, зарплата, проценты по банковским вкладам и другие доходы по основной налоговой базе) (**пп. 9 п. 2.1 ст. 210 НК РФ**) превысят 5 000 000 руб. за год, доходы от продажи имущества все равно будут облагаться НДФЛ по ставке 13%. Прогрессивная ставка 15% с суммы превышения дохода 5 000 000 руб. к доходам от продажи имущества не применяется (**Письмо ФНС России от 03.02.2021 N БС-2-11/174@**).

Статьей 229 НК РФ определено, что налогоплательщики вправе не указывать в налоговой декларации доходы, не подлежащие налогообложению в соответствии **со ст. 217 НК РФ**. Поэтому можно не подавать налоговую декларацию по доходам от продажи квартиры, принадлежащей налогоплательщику более минимального предельного срока, если нет иных доходов, подлежащих декларированию (**Письмо Минфина России от 19.07.2016 N 03-04-05/42215**).

Внимание!

В ст. 217.1 и п. 17.1 ст. 217 НК РФ говорится именно о недвижимом имуществе, а не о жилой недвижимости. Соответственно, граждане могут претендовать на освобождение от уплаты налога, даже если продают нежилые объекты, в том числе и лофты (апартаменты).

7. Алгоритм действий при доначислении НДФЛ налоговым органом в случае несдачи декларации 3-НДФЛ.

Если налоговая декларация по НДФЛ в отношении доходов, полученных налогоплательщиком от продажи недвижимого имущества, не представлена в налоговый орган в установленный срок, то на основании **п. 1.2 ст. 88 НК РФ** налоговый орган проводит камеральную налоговую проверку у

соответствии *со ст. 88 НК РФ* на основе имеющихся у налогового органа документов (информации) о таком налогоплательщике и об указанных доходах.

Налоговый орган исчисляет сумму НДС, подлежащую уплате налогоплательщиком, с учетом особенностей, предусмотренных *ст. 214.10 НК РФ*.

В случае, когда доходы налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества меньше, чем кадастровая стоимость этого объекта, внесенная в ЕГРН и подлежащая применению с 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на проданный объект недвижимого имущества, умноженная на понижающий коэффициент 0,7, в целях налогообложения доходы налогоплательщика от продажи этого объекта недвижимого имущества принимаются равными умноженной на понижающий коэффициент 0,7 соответствующей кадастровой стоимости этого объекта недвижимого имущества (*п. 2 ст. 214.10 НК РФ*).

При этом для доходов от продажи недвижимого имущества, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная *п. 1.1 ст. 224 НК РФ*, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных *пп. 1 п. 2 ст. 220 НК РФ*, или на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных налогоплательщиком расходов, связанных с приобретением этого имущества, предусмотренных *пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ (п. 3 ст. 214.10 НК РФ)*.

Из этого следует, что, если налогоплательщиком не будут заявлены расходы, связанные с приобретением имущества, налоговая база должна быть уменьшена налоговым органом на сумму налогового вычета, предусмотренного *пп. 1 п. 2 ст. 220 НК РФ*.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения. Если до окончания проведения в порядке *абз. 1 п. 1.2 ст. 88 НК РФ* камеральной налоговой проверки налогоплательщиком (его представителем) представлена налоговая декларация по НДС, камеральная налоговая проверка прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе представленной налоговой декларации. При этом документы (информация), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки и иных мероприятий налогового контроля в отношении такого налогоплательщика, могут быть использованы при проведении камеральной налоговой проверки на основе представленной налоговой декларации.

Таким образом, уменьшение облагаемых доходов от продажи имущества на сумму произведенных расходов возможно посредством:

- представления налогоплательщиком налоговой декларации по форме 3-НДС с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы. Такая декларация должна быть представлена до составления акта налоговой проверки, проводимой в порядке *абз. 1 п. 1.2 ст. 88 НК РФ*;

- представления налогоплательщиком документов, подтверждающих произведенные расходы, в составе возражений по акту налоговой проверки, проведенной в порядке *абз. 1 п. 1.2 ст. 88 НК РФ (п. 6 ст. 100 НК РФ)*.

Если налоговым органом уже принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, проведенной в порядке *абз. 1 п. 1.2 ст. 88 НК РФ*, то налогоплательщику, желающему воспользоваться правом уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, следует обжаловать принятое решение в апелляционном порядке (*гл. 19 НК РФ*). При этом налогоплательщику

рекомендуется обосновать причины непредставления документов, подтверждающих произведенные расходы, на этапе рассмотрения материалов налоговой проверки.

По общему правилу досудебный порядок необходимо пройти обязательно до того, как обжаловать решение налоговой инспекции в суде (*п. 2 ст. 138 НК РФ*).

Жалобу нужно адресовать вышестоящему налоговому органу (Управление ФНС России по субъекту РФ) но подать через инспекцию, чье решение обжалуется (*п. 1 ст. 139 НК РФ*).

Согласно *п. 9 ст. 101, п. 2 ст. 139.1 НК РФ* апелляционную жалобу на решение по проверке можно подать в течение месяца со дня его вручения.

Пока Управление рассматривает такую жалобу, решение не вступает в силу и Инспекция не может выставить требование об уплате налоговой задолженности, пени и штрафа (п. 9 ст. 101 НК РФ).

Решение по апелляционной жалобе Управление ФНС России по г. Москве направит налогоплательщику в течение 3 рабочих дней после принятия. Если решение Управления не устроит, то можно обращаться в суд (*ст. 140 НК РФ*).

В случае подачи жалобы в электронной форме по ТКС, поля, где приводятся основания обжалования и требования, ограничены 2 000 символов. Если текст превышает этот лимит, нужно указать краткую информацию, а полное описание обстоятельств (требований) приложить к жалобе отдельным файлом в виде отсканированного документа (*п. 2 Порядка заполнения жалобы (апелляционной жалобы), утвержденного Приказом ФНС России от 20.12.2019 N ММВ-7-9/645@*).

Одним из обязательных элементов жалобы является указание способа получения решения по жалобе: на бумаге, в электронной форме по ТКС или через личный кабинет. Каждому способу присвоен признак: на бумажном носителе по почте - "1", в электронной форме по ТКС - "2", лично - "3", через личный кабинет налогоплательщика - "4".

При направлении жалобы по ТКС получить решение налогоплательщик может по ТКС или по почте, при направлении жалобы на бумажном носителе - по почте или лично, при направлении жалобы через личный кабинет налогоплательщика - только через кабинет налогоплательщика (*п. 2 Порядка заполнения жалобы (апелляционной жалобы), утвержденного Приказом ФНС России от 20.12.2019 N ММВ-7-9/645@*).

В апелляционной жалобе налогоплательщик может повторно ходатайствовать о снижении штрафных санкций.

Возможность снижения размера штрафных санкций предусмотрена *п. 3 ст. 114 НК РФ* в случае установления смягчающих ответственность обстоятельств.

В силу *пп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ* перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, не является исчерпывающим. В числе обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, *ст. 112 НК РФ* отнесены иные, не указанные в данной статье обстоятельства, которые могут быть признаны таковыми судом или налоговым органом, рассматривающим дело.

Правовая позиция, согласно которой законодатель, предусматривая ответственность за совершение налоговых правонарушений, должен исходить из конституционных принципов справедливости, юридического равенства, пропорциональности, соразмерности устанавливаемой

ответственности конституционно значимым целям сформулирована *Конституционным Судом Российской Федерации также в Постановлениях от 15.07.1999 N 11-П, от 12.05.1998 N 14-П, Определениях от 16.01.2009 N 146-О-О, от 16.12.2008 N 1069-О-О.*

О праве суда учитывать при определении соразмерности примененной налоговой санкции совершенному налоговому правонарушению любые смягчающие ответственность обстоятельства, **в том числе ранее оцененные налоговым органом**, говорится, например, *в Постановлениях Арбитражного суда Московского округа от 19.09.2022 N Ф05-21489/2022 по делу N А40-263897/2021, Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16.12.2019 N Ф08-11338/2019 по делу N А32-12272/2019, Арбитражного суда Центрального округа от 16.05.2017 N Ф10-1482/2017 по делу N А48-1396/2016.*

ФНС России также *в Письме от 22.08.2014 N СА-4-7/16692* указала, что действующее процессуальное законодательство не содержит запрета на заявление в суде доводов о снижении размера налоговой санкции ввиду наличия смягчающих ответственность обстоятельств при их учете налоговым органом на стадиях досудебного урегулирования налогового спора, а также на невозможность суда учесть данные обстоятельства повторно и снизить размер налоговой санкции в случае несоблюдения налоговым органом принципа соразмерности наказания за допущенное правонарушение.