



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ24-861

РЕШЕНИЕ ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

23 декабря 2024 г.

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

Кириллова В.С.
Вознесенской Н.Г.
Клевцовой Е.А.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению акционерного общества «БСП-Актив» о признании частично недействующим письма Федеральной налоговой службы от 16 ноября 2023 г. № БС-4-21/14484@ «Об условиях применения при исчислении земельного налога коэффициентов, предусмотренных пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации»,

установил:

16 ноября 2023 г. Федеральной налоговой службой (далее также – ФНС России) издано письмо № БС-4-21/14484@ «Об условиях применения при исчислении земельного налога коэффициентов, предусмотренных пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее также – Письмо).

Разъясняя вопросы применения норм подпункта 1 пункта 1 статьи 394 и пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ), ФНС России в Письме, в частности, указала, что в соответствии с пунктом 15 статьи 396 НК РФ в отношении земельных участков, приобретённых (предоставленных) в собственность юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учётом

коэффициента 2 в течение трёх лет начиная с даты государственной регистрации прав на данные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости (абзац десятый).

В Письме приведена позиция Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в определении от 28 марта 2023 г. № 305-ЭС22-27530, с учётом которой, по мнению ФНС России, начиная с налогового периода 2020 г. в отношении налогооблагаемых по ставке не более 1,5 процента земельных участков, приобретённых (предоставленных) в собственность коммерческими организациями для индивидуального жилищного строительства, при исчислении налога применяются коэффициенты, предусмотренные пунктом 15 статьи 396 НК РФ, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости на таких земельных участках (абзац одиннадцатый).

Акционерное общество «БСП-Актив» (далее также – АО «БСП-Актив», Общество) обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском заявлением, в котором просит признать Письмо не действующим в той мере, в которой ФНС России обязует применять повышающий коэффициент, предусмотренный пунктом 15 статьи 396 НК РФ, в случае исчисления налога по налоговой ставке в размере, не превышающем 1,5 процента, установленной в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 НК РФ для прочих земельных участков.

В обоснование заявленного требования АО «БСП-Актив» ссылается на то, что Письмо по своему содержанию не соответствует действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, обладает нормативными свойствами, устанавливает не предусмотренные действующим законодательством общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

По мнению Общества, повышающий коэффициент 2 применяется только к ставке земельного налога 0,3 процента, предусмотренной пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении участков, приобретённых (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, как мера наказания за неиспользование участка в течение трёх лет после его приобретения. В случаях, когда собственники приобретают земельные участки без намерения приступить к индивидуальному жилищному строительству, такие участки должны рассматриваться как прочие земельные участки, и соответственно, к ним не может быть применён повышающий коэффициент.

Административный истец считает, что Письмо меняет правовую норму, предусмотренную подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 и пунктом 15 статьи 396 НК РФ, устанавливает новое правовое регулирование, тем самым нарушает права и законные интересы Общества как собственника земельных участков с видом разрешённого использования «для индивидуального жилищного строительства». Указывает, что АО «БСП-Актив» обращалось в Управление ФНС России по Белгородской области с просьбой не применять повышающий

коэффициент при исчислении земельного налога в отношении принадлежащих ему земельных участков, в чём было отказано со ссылкой на Письмо.

В письменных возражениях ФНС России и Министерство финансов Российской Федерации (далее также – Минфин России) указали, что Письмо издано в пределах предоставленных федеральному органу полномочий, не нарушает прав и законных интересов административного истца, не является нормативным актом, устанавливающим обязательные правила поведения, а содержащиеся в нём разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих отношений.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее также – Минюст России) в письменном отзыве указало, что Письмо издано ФНС России в пределах предоставленных полномочий, не устанавливает прямо не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

В судебном заседании представитель административного истца АО «БСП-Актив» Румянцева О.А. поддержала заявленное требование.

Представители ФНС России Изотов А.В., Минфина России Шиляев А.П. возражали против удовлетворения административного иска, поддержали изложенную в возражениях позицию.

Министерство юстиции Российской Федерации в письменном отзыве заявило о рассмотрении административного искового заявления по существу без участия своего представителя.

Выслушав объяснения представителя административного истца АО «БСП-Актив» Румянцеву О.А., возражения представителя Федеральной налоговой службы Изотова А.В., Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., обсудив отзыв Министерства юстиции Российской Федерации, проверив наличие у оспариваемого акта нормативных свойств и его соответствие действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Клевцовой Е.А., полагавшей необходимым в удовлетворении заявленного требования отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Налоговые органы представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а также в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, в состав которой входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и

его территориальные органы (статьи 1 и 2 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», пункт 1 статьи 30 НК РФ).

В силу абзаца четвертого пункта 5.1 Типового регламента взаимодействия федеральных органов исполнительной власти, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 19 января 2005 г. № 30 (далее – Типовой регламент), территориальные органы федерального органа исполнительной власти являются государственными органами, находящимися в его подчинении. Порядок организации деятельности территориальных органов федеральных органов исполнительной власти предусматривается в регламенте соответствующего федерального органа исполнительной власти.

Пунктами 10.3 и 12.5 Типового регламента предусмотрено взаимодействие федеральных органов исполнительной власти при предоставлении и получении информации в форме писем, в том числе путём направления в электронной форме с использованием системы межведомственного электронного документооборота или в форме документов на бумажном носителе.

Как следует из Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (далее – Положение), ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим, в частности, функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей (пункт 1); находится в ведении Минфина России (пункт 2); осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями (пункт 4).

С целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности ФНС России имеет право осуществлять контроль за деятельностью своих территориальных органов и подведомственных организаций (подпункт 6.4 пункта 6 Положения).

Формы контроля, осуществляемого ФНС России в отношении территориальных органов, в названных положениях не конкретизированы и могут выражаться в том числе в виде доведения до территориальных органов писем, в которых рассматриваются отдельные вопросы организации работы.

Из содержания подпункта 5 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации, который предписывает налоговым органам

руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, следует, что налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, указанными министерством при осуществлении им координации и контроля деятельности находящейся в его ведении ФНС России.

Данные разъяснения ФНС России, согласованные с Минфином России письмом от 16 ноября 2023 г. № 03-05-04-02/109494, направлены для сведения и использования в работе налоговых органов, а также размещены на официальном сайте указанной службы в сети «Интернет» (www.nalog.ru).

Таким образом, ФНС России издала Письмо в пределах своей компетенции и предоставленных полномочий, реализуя возложенные на неё функции и задачи.

В соответствии с требованиями пункта 1 части 5 статьи 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации по результатам рассмотрения административного дела об оспаривании акта, содержащего разъяснения законодательства и обладающего нормативными свойствами, суд принимает решение об удовлетворении заявленных требований полностью или в части, если оспариваемый акт полностью или в части не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

Между тем подобного основания по настоящему административному делу не имеется.

Анализ содержания Письма позволяет сделать вывод, что оно носит информационно-справочный (рекомендательный) характер, фактически является результатом анализа и обобщения практики по вопросу применения при исчислении земельного налога коэффициентов, предусмотренных пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации, и не влечёт изменения правового регулирования соответствующих отношений в сфере налогообложения.

Доводы административного истца о том, что Письмо не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, лишены правовых оснований.

Согласно абзацу третьему подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ) налоговые ставки не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков, приобретённых (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретённых (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности).

Исключение для применения пониженной ставки земельного налога в размере 0,3 процента в отношении земельных участков, приобретённых (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности, введено Федеральным законом от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», который действует с 1 января 2020 г.

Следовательно, федеральный законодатель с 2020 г. разграничил налогообложение приобретённых (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства земельных участков: если соответствующий участок не используется в предпринимательской деятельности, то он облагается по льготной ставке 0,3 процента, а если используется – по ставке 1,5 процента, установленной подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 НК РФ для прочих земельных участков.

В определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28 марта 2023 г. № 305-ЭС22-27530 сформулирована правовая позиция, согласно которой начиная с 2020 г. сам факт принадлежности коммерческой организации земельного участка, приобретённого (предоставленного) для индивидуального жилищного строительства, исключает возможность применения налоговой ставки, предусмотренной абзацем третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации. В таком случае исчисление налога производится по налоговой ставке в размере, не превышающем 1,5 процента, установленной в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 НК РФ для прочих земельных участков.

Данная правовая позиция Верховного Суда Российской Федерации, которая содержится в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2023), утверждённом Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 19 июля 2023 г., изложена в абзацах четвёртом – девятом Письма.

В силу пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 28 декабря 2022 г. № 565-ФЗ) в отношении земельных участков, приобретённых (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учётом коэффициента 2 в течение трёх лет начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Таким образом, изложенный в Письме вывод о том, что начиная с налогового периода 2020 г. в отношении налогооблагаемых по ставке не более 1,5 процента земельных участков, приобретённых (предоставленных) в собственность коммерческими организациями для индивидуального

жилищного строительства, при исчислении налога применяются коэффициенты, предусмотренные пунктом 15 статьи 396 НК РФ, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости на таких земельных участках, соответствует содержанию подпункта 2 пункта 1 статьи 394, пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации.

Утверждение административного истца о том, что повышающий коэффициент 2 распространяется только на земельные участки, облагаемые по ставке 0,3 процента, противоречит нормам налогового законодательства.

Положение пункта 15 статьи 396 НК РФ (в редакции Федерального закона от 28 декабря 2022 г. № 565-ФЗ) распространяет действие коэффициента 2 на земельные участки, приобретённые (предоставленные) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства.

Соответствующие земельные участки могут облагаться земельным налогом как по ставке 0,3 процента (применительно к физическим лицам, не использующим участки в предпринимательских целях), так и по ставке 1,5 процента (применительно к организациям, использующим участки в предпринимательских целях).

Исключением для применения повышающего коэффициента 2 является индивидуальное жилищное строительство, осуществляемое физическими лицами, которое не может быть применено в отношении АО «БСП-Актив».

Распространяя повышающий коэффициент на всех налогоплательщиков (физических и юридических лиц), федеральный законодатель исходил из того, что применение этого коэффициента зависит от критерия, определяющего связь земельного участка с жилищным строительством.

Согласно абзацу третьему пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации таким критерием является вид разрешённого использования земельных участков, предусматривающий индивидуальное жилищное строительство.

Субъективный критерий – намерение коммерческой организации приступить к индивидуальному жилищному строительству – не предусмотрен ни Налоговым кодексом Российской Федерации, ни Письмом.

Исходя из взаимосвязанных положений абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 394, подпункта 2 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации отнесение земельных участков к «прочим земельным участкам» в целях применения налоговой ставки 1,5 процента не влечёт изменение вида их разрешённого использования.

Положения пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации направлены на стимулирование (с использованием налоговых механизмов) соблюдения этапов строительства объектов жилья, на что также указал Конституционный Суд Российской Федерации в определениях от 27 июня 2017 г. № 1169-О, от 23 апреля 2020 г. № 821-О.

Доводы Общества о невозможности применения коэффициента 1 к организациям не соответствуют содержанию пункта 15 статьи 396 Налогового

кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 28 декабря 2022 г. № 565-ФЗ), предусматривающего, что в случае государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трёхлетнего срока сумма налога, исчисленного за период применения коэффициента 2, подлежит перерасчёту с учётом коэффициента 1.

Следовательно, коммерческие организации как собственники земельных участков и плательщики земельного налога, которыми земельные участки приобретены (предоставлены им) для индивидуального жилищного строительства в целях коммерческого использования в своей предпринимательской деятельности, не обладают правом на применение пониженной ставки земельного налога, поскольку такие участки исключены законодателем из сферы действия пониженной ставки земельного налога, установленной подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ.

На основании изложенного утверждение АО «БСП-Актив» о том, что пониженный коэффициент 1 может быть применён к ставке земельного налога в отношении земельных участков, приобретённых для индивидуального жилищного строительства, в связи с изменением намерений на ведение такого строительства, является ошибочным, как и довод Общества о применении повышающего коэффициента только к пониженной ставке земельного налога в размере 0,3 процента.

Предусмотренные пунктом 15 статьи 396 НК РФ размеры повышающих коэффициентов к ставке земельного налога по своему значению не являются мерой наказания застройщиков-налогоплательщиков за нарушение сроков строительства, а служат обеспечительной мерой экономического характера, способствующей своевременному завершению строительства объектов жилищного назначения и введения таких объектов в эксплуатацию с одновременной государственной регистрацией прав на жилищные объекты, в том числе для целей гражданского оборота, данная мера направлена на предотвращение создания условий для уклонения от уплаты земельного налога в связи с несвоевременной государственной регистрацией прав на жилые объекты и нарушением сроков строительства.

Приведённая в Письме позиция соответствует действительному смыслу подпункта 1 пункта 1 статьи 394 и пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации и согласована с Минфином России.

Письмо не обладает нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц.

Таким образом, оспариваемое письмо издано ФНС России в пределах компетенции, установленной законодательством Российской Федерации, адресовано исключительно её территориальным органам, носит информационный характер, является результатом анализа и обобщения практики применения налогового законодательства.

Кроме того, Письмо не опубликовано в порядке, необходимом для нормативных правовых актов, не зарегистрировано в Министерстве юстиции

Российской Федерации, не изменяет и не дополняет налоговое законодательство.

Содержащиеся в Письме ФНС России рекомендации не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих отношений в сфере налогообложения, в связи с чем Письмо не обладает нормативными свойствами.

В целом, дав разъяснения, ФНС России в Письме не изменила и не дополнила законодательство Российской Федерации в сфере исчисления земельного налога.

По изложенным мотивам Письмо не подлежит признанию недействующим по результатам проверки его содержания, поскольку оно не оказывает общерегулирующего воздействия на общественные правоотношения, отличного от требований закона. В связи с этим доводы административного истца о нарушении Письмом его прав в указанных им аспектах несостоятельны.

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

решил:

в удовлетворении административного искового заявления акционерного общества «БСП-Актив» о признании частично недействующим письма Федеральной налоговой службы от 16 ноября 2023 г. № БС-4-21/14484@ «Об условиях применения при исчислении земельного налога коэффициентов, предусмотренных пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации» отказать.

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

Судья Верховного Суда
Российской Федерации



В.С. Кириллов