

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС20-11143

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

15.10.2020

Дело № А60-50402/2019

Резолютивная часть определения объявлена 14.10.2020
Полный текст определения изготовлен 15.10.2020

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего Завьяловой Т.В.

судей Першутова А.Г., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Компания ГрандСервис-Ек» на решение Арбитражного суда Свердловской области от 03.12.2019 по делу № А60-50402/2019, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2020 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.05.2020 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Компания ГрандСервис-Ек» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области от 12.03.2019 № 15 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в части доначисление земельного налога за 2017 год в сумме 17 763 рублей, а также начисления авансовых платежей по земельному налогу за 2017 год в сумме 28 383 рублей за первый, второй и третий кварталы 2017 года равными платежами по 9 461 рублей.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Компания ГрандСервис-Ек» – Семашко Н.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области – Денисаев М.А., Колпакова И.М., Талыбов И.Р.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области (далее – инспекция, налоговый орган) проведена камеральная налоговая проверка представленной обществом с ограниченной ответственностью «Компания ГрандСервис-Ек» (далее – общество, налогоплательщик) уточненной декларации по земельному налогу за 2017 год (корректировка № 2), по результатам которой составлен акт от 21.01.2019 № 120680 и вынесено решение от 12.03.2019 № 15 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно указанному решению обществу начислены авансовые платежи по земельному налогу в сумме 28 383 рублей, уменьшен налог к уплате

в размере 11 046 рублей, всего сумма доначисленного налога составила 17 337 рублей. В привлечении к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) отказано.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области от 23.05.2019 № 567/19 решение инспекции оставлено без изменения.

Полагая, что решение налогового органа не соответствует положениям Налогового кодекса, общество обратилось в арбитражный суд заявлением, в котором просило признать его недействительным в части доначисления недоимки.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 03.12.2019, оставленным без изменения постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2020, в удовлетворении требований общества отказано.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 13.05.2020 принятые по делу судебные акты оставил без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, общество, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального и процессуального права, просит отменить принятые по делу судебные акты.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 17.09.2020 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия находит

кассационную жалобу подлежащей удовлетворению, а обжалуемые судебные акты – отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, между обществом и Администрацией города Екатеринбурга заключен договор от 24.09.2015 № 5-26-Р о развитии застроенной территории, предметом которого является обязательство общества по развитию застроенной территории в городе Екатеринбурге в районе улицы Щербакова площадью 101 011, 96 кв. м.; срок действия договора составляет 10 лет.

В целях реализации обязательств по указанному договору налогоплательщику предоставлены девять земельных участков, образованных в границах застроенной территории, подлежащей развитию, в том числе, с кадастровыми номерами 66:41:0000000:100276 и 66:41:0000000:100278, имеющих вид разрешенного использования «Многоэтажная жилая застройка (высотная застройка)». Право собственности на земельные участки с названными кадастровыми номерами зарегистрировано за обществом 11.12.2017.

По результатам камеральной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о необходимости применения налогоплательщиком при исчислении земельного налога за 2017 год по земельным участкам с кадастровыми номерами 66:41:0000000:100276 и 66:41:0000000:100278 повышающего коэффициента 2 к налоговой ставке 0,3 процента, предусмотренного абзацем первым пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса.

Суды трех инстанций, признавая законным решение налогового органа и отказывая в удовлетворении требований общества, руководствовались положениями подпункта 1 пункта 1 статьи 394 и пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса, решением Екатеринбургской Городской Думы от 22.11.2005 № 14/3 «Об установлении и введении в действие земельного налога на территории муниципального образования «Город Екатеринбург», на основании которых заключили, что при исчислении налога в отношении вышеназванных земельных участков, предназначенных для жилищного

строительства, с момента регистрации права собственности общества на них должен применяться повышающий коэффициент 2.

Отклоняя доводы общества о том, что земельные участки предоставлены ему для развития застроенной территории в городе Екатеринбурге на десять лет и невозможности впоследствии возратить налог, уплаченный с применением повышающего коэффициента (отсутствии возможности завершить строительство в течение трех лет после получения земельных участков), суды отметили, что пункт 15 статьи 396 Налогового кодекса не предусматривает каких-либо исключений из правила о применении повышающего коэффициента для налогоплательщиков, осуществляющих жилищное строительство на основании договора о развитии территории.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации полагает, что выводы судов трех инстанций сделаны без учета следующего.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и, в частности, не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства.

Как разъяснено в пункте 8 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога», неосвоение земельного участка, приобретенного (предоставленного) для жилищного строительства, не является основанием для отказа в применении указанной пониженной ставки земельного налога.

В то же время согласно абзацу первому пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных)

в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В пункте 15 статьи 396 Налогового кодекса также указано, что в случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

Исходя из буквального содержания данной нормы, применение повышающего коэффициента к ставке налога 0,3 процента является правовым последствием одного факта - отсутствия на земельном участке, представленном для жилищного строительства, построенного объекта недвижимости. При этом указанное регулирование связано с земельным участком и установленным для него видом разрешенного использования, и не связано с тем, кто является собственником (владельцем) земельного участка, продолжительностью владения участком (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 04.02.2020 № 308-ЭС19-18258).

Таким образом, воля законодателя состоит в исключении возможности извлечения налоговой выгоды собственниками земельных участков, которые не имели объективных препятствий в осуществлении жилищного строительства, но уклонились от освоения земельного участка, не завершив строительство, по крайней мере до истечения трех лет с момента получения участка в собственность либо изначально не имели намерения по его освоению, например, если приобретенные земельные участки рассматривались налогоплательщиком лишь в качестве активов для последующей продажи.

Вместе с тем при применении указанных правил налогообложения должна обеспечиваться их гармонизация с правилами (особенностями), установленными законодательством для отдельных видов правоотношений, в рамках которых осуществляется жилищное строительство, определяющих возможности налогоплательщика приступить к началу строительства и завершить его в соответствующие сроки.

В ином случае применение повышающего коэффициента при исчислении земельного налога может из средства стимулирования жилищного строительства приобрести характер санкции, выражающейся в установлении более обременительных условий налогообложения в отсутствие к тому разумных и объективных оснований, то есть, по существу, к произвольному налогообложению, запрещенному в силу пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса.

Изложенное согласуется с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной, в частности, в Постановлениях от 02.07.2013 № 17-П, от 21.12.2018 № 47-П, от 30.06.2020 № 31-П, и состоящей в необходимости учета системной взаимосвязи различных отраслей законодательства при регулировании вопросов, связанных с взиманием и уплатой налоговых платежей; недопустимости сдерживания хозяйствующих субъектов от участия в гражданском обороте в отсутствие к тому правовых оснований и произвольного ограничения свободы их экономической деятельности в результате налогообложения.

В данном случае является значимым то обстоятельство, что в соответствии с частями 2 и 3 статьи 46.1 Градостроительного кодекса Российской Федерации (в редакции, действующей на момент заключения договора о развитии застроенной территории, далее – Градостроительный кодекс) решение о развитии застроенной территории принимается органами местного самоуправления при наличии на этой территории многоквартирных домов, признанных аварийными и подлежащими в связи с этим сносу, либо снос (реконструкция) которых планируется на основании муниципальных адресных программ.

Согласно пункту 1 части 3 статьи 46.2 Градостроительного кодекса к существенным условиям договора о развитии территории относятся сведения о местоположении и площади застроенной территории, в отношении которой принято решение о развитии, перечень адресов зданий, строений, сооружений, подлежащих сносу, реконструкции.

Существенным также является условие договора об обязательстве лица, заключившего договор с органом местного самоуправления, осуществить строительство на застроенной территории, в отношении которой принято решение о развитии, в соответствии с утвержденным проектом планировки застроенной территории; условие о максимальном сроке осуществления строительства (пункт 6 части 3 статьи 46.2 Градостроительного кодекса).

Таким образом, в случае заключения договора о развитии застроенной территории сроки осуществления строительства устанавливаются в соответствии с утвержденным проектом планировки, охватывают собой снос имеющихся объектов и распространяются на новое строительство всех объектов в границах застроенной территории.

При рассмотрении дела общество указывало, что договором о развитии застроенной территории предусмотрен срок жилищного строительства в десять лет, совпадающий со сроком действия договора о развитии застроенной территории. Данный срок охватывает выполнение застройщиком обязательств по сносу аварийных домов и расселению их жильцов, подготовке всей необходимой проектной документации и строительству пяти многоквартирных жилых домов общей площадью 170 000 кв.м, с возведением всей коммунальной инфраструктуры и благоустройством территории.

Учитывая объем работ по договору, выполнение строительства на всех земельных участках в течение трех лет, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенные объекты, по доводам налогоплательщика, является заведомо невозможным.

В такой ситуации судам следовало дать оценку тому, в какие сроки после предоставления соответствующих земельных участков в собственность общества должен был произведен снос имеющихся объектов и начато новое строительство жилья, например, исходя из сроков, указанных в разрешениях на строительство конкретных объектов и, соответственно, с какого момента после получения земельных участков в собственность должен исчисляться срок применения повышающего коэффициента, предусмотренный абзацем первым пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса.

Истолковав положения данной нормы без учета взаимосвязи налогового и градостроительного законодательства, и применив повышающий коэффициент без учета доводов налогоплательщика о наличии объективных препятствий в начале осуществления жилищного строительства, обусловленных законодательным регулированием развития территорий, суды по существу допустили возникновение ситуации, когда застройщик будет нести более высокое бремя налогообложения в связи с самим фактом выбора юридической формы осуществления жилищного строительства в рамках развития территорий. Однако такое толкование противоречит как целям установления особого порядка определения налоговой базы, так и реализуемому в рамках градостроительного законодательства публичному интересу, связанному с развитием территорий.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а дело – подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, дать оценку доводам налогоплательщика и возражениям налогового органа относительно сроков, после которых налогоплательщик с учетом требований градостроительного

законодательства должен был приступить к строительству жилья на земельных участках с кадастровыми номерами 66:41:0000000:100276 и 66:41:0000000:100278 в рамках реализации своих обязательств перед муниципальным образованием по развитию территории, принять законные и обоснованные судебные акты.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Свердловской области от 03.12.2019 по делу № А60-50402/2019, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2020 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.05.2020 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Свердловской области.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

А.Г. Першутов

Д.В. Тютин

