ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ23-523

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва 13 февраля 2024 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего	Зайцева В.Ю.,
членов коллегии	Вавилычевой Т.Ю.,
	Зинченко И.Н.
при секретаре	Иванове В.Н.
с участием прокурора	Слободина С.А.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению Кипкеевой Таубиче Азрет-Алиевны о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 25 октября 2022 г. № БС-4-11/14345@

по апелляционной жалобе Кипкеевой Т.А.-А. на решение Верховного Суда Российской Федерации от 22 ноября 2023 г. по делу № АКПИ23-924, которым в удовлетворении административного иска отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., возражения представителей Федеральной налоговой службы Денисаева М.А., Министерства финансов Российской Федерации Грибенника С.Д. относительно доводов апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Слободина С.А., полагавшего апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

25 октября 2022 г. Федеральная налоговая служба (далее также – ФНС России, Служба) по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) издала письмо № БС-4-11/14345@ (далее – Письмо), адресованное нижестоящим налоговым органам, по вопросу определения минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения от обложения налогом на доходы физических лиц (далее также – НДФЛ).

В Письме указано, что особенности освобождения от налогообложения доходов от продажи объектов недвижимого имущества установлены статьей 217^1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) (абзац второй). В частности, согласно пункту 2 статьи 217^1 НК РФ доходы, получаемые налогоплательщиком от продажи объекта недвижимого имущества, освобождаются от налогообложения при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более (абзац третий).

При соблюдении ряда условий, установленных пунктом 3 статьи 217^1 НК РФ, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет три года (абзац четвертый). В остальных случаях минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет (пункт 4 статьи 217^1 НК РФ) (абзац пятый). Вместе с тем подпунктом 1 пункта 6 статьи 217^1 НК РФ предусмотрено, что минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, указанный в пункте 4 статьи 217^1 НК РФ (пять лет), может быть уменьшен законом субъекта Российской Федерации вплоть до нуля для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества (абзац шестой).

В абзаце седьмом Письма отражено, что на практике встречаются случаи, когда физическое лицо, состоящее на учете в налоговом органе одного региона, продает объект недвижимого имущества, находившийся в его собственности от 3 до 5 лет и расположенный в другом регионе, в котором на основании подпункта 1 пункта 6 статьи 217^1 НК РФ принят соответствующий закон о снижении минимального предельного срока владения объектом недвижимости (к примеру, до 3 лет).

В таких случаях минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества необходимо исчислять с учетом нормативно-правовых актов, принятых во исполнение подпункта 1 пункта 6 статьи 217^1 НК РФ тем субъектом Российской Федерации, в котором физическое лицо состоит на учете по месту жительства, независимо от наличия (отсутствия) таких актов в регионе по месту нахождения проданного имущества (абзац восьмой).

Таким образом, в рассматриваемом случае срок владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения доходов от его продажи от обложения НДФЛ составляет 5 лет (абзац девятый).

Кипкеева Т.А.-А. оспорила Письмо в Верховном Суде Российской Федерации, ссылаясь на то, что оно обладает признаками нормативного правового акта, однако не было опубликовано и введено в действие в установленном порядке, не соответствует действительному смыслу подпункта 1 пункта 6 статьи 217^1 НК РФ, устанавливает не предусмотренные разъясняемым нормативным положением общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение. В обоснование заявленного требования административный истец указала на применение к ней Письма налоговым органом в Карачаево-Черкесской Республике, где она зарегистрирована по месту жительства, при привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений – неуплату НДФЛ и непредставление налоговой декларации по месту налогового учета после продажи принадлежавшей ей на праве собственности квартиры, расположенной на территории Ставропольского края, срок владения которой составил 3 года 9 месяцев.

При этом Законом Ставропольского края от 9 марта 2016 г. № 22-кз «Об установлении на территории Ставропольского края минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения от налогообложения доходов физических лиц, полученных от продажи объекта недвижимого имущества на территории Ставропольского края» закреплено, что минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения от налогообложения доходов физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период, полученных от продажи объекта недвижимого имущества на территории данного края, составляет три года. Суды общей юрисдикции отклонили требования Кипкеевой Т.А.-А. об отмене решения налогового органа и освобождении от обязанности по уплате начисленных налога и пеней, руководствуясь положениями НК РФ с учетом приведенных в Письме разъяснений, однако для применения указанной льготы требование о наличии регистрации налогоплательщика по месту жительства на территории определенного субъекта Российской Федерации ни НК РФ, ни названный закон Ставропольского края не содержат.

ФНС России в письменных возражениях и привлеченный к участию в деле в качестве заинтересованного лица Минфин России в письменном отзыве на административный иск полагали, что Письмо издано в пределах предоставленных Службе полномочий, не нарушает прав и законных интересов административного истца, не является актом, обладающим нормативными свойствами, а приведенные в нем разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений НК РФ и не влекут изменения правового регулирования соответствующих отношений.

Заинтересованное лицо Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) в письменном отзыве указало, что Письмо устанавливает прямо не предусмотренный НК РФ порядок определения минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 22 ноября 2023 г. в удовлетворении заявленного требования отказано.

Кипкеева Т.А.-А., не согласившись с таким решением, подала апелляционную жалобу, в которой просит его отменить, как вынесенное при неправильном применении норм материального права, и принять новое решение о признании Письма не действующим со дня издания. Настаивает на том, что Письмо не соответствует действительному смыслу разъясняемой им нормы подпункта 1 пункта 6 статьи 217^1 НК РФ, устанавливает не предусмотренные данным нормативным положением общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, а также имеет обратную силу даже в случаях, ухудшающих положение налогоплательщика.

На апелляционную жалобу административный ответчик и заинтересованные лица направили возражения. ФНС России указала, что Служба, действуя в пределах предоставленных ей полномочий, направила в свои территориальные органы Письмо, изложенная позиция в котором согласована с Минфином России письмом от 17 октября 2022 г. № 03-04-07/100488. По своему содержанию Письмо соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, в связи с чем его нельзя считать выходящим за рамки адекватного истолкования положений законодательства, влекущим изменение правового регулирования соответствующих общественных отношений и порождающим неправомерную практику применения нормы подпункта 1 пункта 6 статьи 217^1 НК РФ. Вывод Письма аналогичен приведенному в письме Минфина от 7 апреля 2023 г. № 03-04-05/31382. Утверждение Кипкеевой Т.А.-А. о наличии у оспариваемого акта признаков нормативного правового ошибочно, поскольку какие-либо новые нормы, обязательные для применения неопределенным кругом лиц, Письмо не устанавливает.

По мнению Минфина России, судом первой инстанции исследованы все имеющие значение для правильного разрешения дела фактические обстоятельства, проверены порядок издания, полномочия органа, издавшего оспариваемый акт, его соответствие федеральному закону и иным нормативным правовым актам, сделаны верные выводы о ненарушении Письмом прав и законных интересов административного истца и непротиворечии законодательству о налогах и сборах.

Минюст России поддержал позицию, изложенную в отзыве на административный иск, просил рассмотреть апелляционную жалобу без участия его представителя.

Кипкеева Т.А.-А. и ее представитель в суд апелляционной инстанции не явились, о времени и месте судебного заседания извещены надлежащим образом.

Проверив материалы административного дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской

Федерации оснований для ее удовлетворения и отмены обжалуемого решения суда не находит.

Статьей 217[1] Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, регламентирующей рассмотрение административных дел об оспаривании актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами (далее также – акты, обладающие нормативными свойствами), закреплено, что такие дела рассматриваются и разрешаются судом в порядке, установленном главой 21 поименованного кодекса, с особенностями, определенными этой статьей (часть 1).

При рассмотрении административного дела об оспаривании акта, обладающего нормативными свойствами, суд выясняет: нарушены ли права, свободы и законные интересы административного истца или лиц, в интересах которых подано административное исковое заявление; обладает ли оспариваемый акт нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц; соответствуют ли положения оспариваемого акта действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений (часть 3).

По результатам рассмотрения административного дела об оспаривании акта, обладающего нормативными свойствами, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленных требований, если оспариваемый акт полностью или в части не обладает нормативными свойствами и соответствует содержанию разъясняемых им нормативных положений (пункт 2 части 5).

Приведенные нормы при рассмотрении данного административного дела судом первой инстанции полностью соблюдены.

В обжалуемом судебном решении правильно отражено, что исходя из статей 1, 2 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-I «О налоговых органах Российской Федерации», пункта 1 статьи 30 НК РФ 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 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.

Согласно Положению о Федеральной налоговой службе, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим 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 имеет право осуществлять контроль за деятельностью своих территориальных органов и подведомственных организаций (подпункт 6.4).

Как правомерно констатировано судом первой инстанции, формы контроля, осуществляемого Службой в отношении ее территориальных органов, могут выражаться в том числе в виде доведения до них писем с изложением отдельных вопросов организации работы, в связи с чем при направлении в территориальные органы Письма, позиция которого предварительно была согласована с Минфином России, ФНС России действовала в рамках своих полномочий.

Глава 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ, включающая статьи 207–232, регламентирует особенности освобождения от налогообложения доходов от продажи объектов недвижимого имущества в статье 217^1. Согласно названной норме освобождение от налогообложения доходов, указанных в абзаце втором пункта 17^1 статьи 217 НК РФ, получаемых физическими лицами за соответствующий налоговый период, а также определение налоговой базы при продаже недвижимого имущества осуществляется с учетом особенностей, установленных статьей 217^1 НК РФ (пункт 1). Если иное не установлено статьей 217^1 НК РФ, доходы, получаемые налогоплательщиком от продажи объекта недвижимого имущества, освобождаются от налогообложения при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более (абзац первый пункта 2).

В пункте 3 перечислены условия, при соблюдении хотя бы одного из которых минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет три года. В случаях, не указанных в пункте 3, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет (пункт 4). Законом субъекта Российской Федерации для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, указанный в пункте 4, может быть уменьшен вплоть до нуля (подпункт 1 пункта 6).

Обязанности налогоплательщиков уплачивать законно установленные налоги, встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ, вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена

законодательством о налогах и сборах, представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), уведомления об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, уплаченных (перечисленных) в качестве единого налогового платежа, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, установлены в подпунктах 1–4 пункта 1 статьи 23 НК РФ.

Статья 83 НК РФ определяет, что в целях проведения налогового контроля физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащих ему недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ (абзац первый пункта 1). Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых органами и лицами, указанными в статье 85, пунктах 3^1 и 3^4 статьи 362, пункте 4^1 статьи 382, пункте 2^1 статьи 408 НК РФ, пункте 6 статьи 53 Земельного кодекса Российской Федерации (абзац второй пункта 5). Постановка на учет в налоговом органе физического лица осуществляется налоговым органом по месту его жительства (месту пребывания – при отсутствии у физического лица места жительства на территории Российской Федерации) на основании сведений о рождении, содержащихся в Едином государственном реестре записей актов гражданского состояния, и (или) сведений, полученных в соответствии с пунктами 1–4, 6, 8 и 13 статьи 85 НК РФ, или на основании заявления физического лица, представленного в любой налоговый орган по его выбору (абзац первый пункта 7).

Согласно статье 228 НК РФ физические лица производят исчисление и уплату НДФЛ исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности, и имущественных прав, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 17^1 статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению, а также если иное не предусмотрено главой 23 НК РФ (подпункт 2 пункта 1). Налогоплательщики, указанные в пункте 1 данной статьи, обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию с учетом положений статьи 229 НК РФ (пункт 3). Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации с учетом положений данной статьи, уплачивается по месту жительства (месту учета по иному основанию, установленному НК РФ, – при отсутствии места жительства) налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 4).

Проанализировав приведенные законоположения, суд первой инстанции пришел к верному выводу о том, что для целей исчисления НДФЛ приоритетным местом постановки физического лица на учет в налоговом органе является не место нахождения его имущества, а место его жительства,

поскольку общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, уплачивается по месту жительства.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суд также принял во внимание нормы бюджетного законодательства Российской Федерации о распределении налоговых доходов между соответствующими бюджетами бюджетной системы Российской Федерации.

Так, в силу абзаца четвертого пункта 2 статьи 56, абзаца второго пункта 2 статьи 61, абзацев второго, третьего и четвертого пункта 2 статьи 61^1, абзаца второго пункта 2 статьи 61^2 Бюджетного кодекса Российской Федерации доходы от НДФЛ являются налоговыми доходами бюджетов субъектов Российской Федерации, бюджетов муниципальных образований (городских поселений, муниципальных районов, городских округов) и подлежат в полном объеме зачислению в названные бюджеты по нормативам, установленным бюджетным законодательством Российской Федерации.

Таким образом, доходы от НДФЛ в полном объеме зачисляются в соответствующие региональные и местные бюджеты, за счет средств которых, в свою очередь, органами власти оказывается адресная помощь отдельным категориям граждан, нуждающимся в финансовой поддержке, предоставляются налоговые вычеты, льготы, обеспечиваются социальные блага и услуги, исполняются иные публичные обязательства. Субъект Российской Федерации своим законом может уменьшить минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, указанный в пункте 4 статьи 217^1 НК РФ, только применительно к тем налогам на доходы физических лиц, которые в качестве налогового дохода подлежат зачислению в бюджет этого субъекта Российской Федерации и бюджеты входящих в него муниципальных образований.

Вопреки доводам административного истца, воспроизведенным и в апелляционной жалобе, содержащиеся в Письме разъяснения по вопросу определения минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения от обложения НДФЛ основаны на положениях НК РФ, соответствуют действительному смыслу разъясняемых норм и не устанавливают не предусмотренные ими общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, то есть не оказывают общерегулирующего воздействия на общественные отношения, отличного от требований закона.

Как правомерно указано в обжалуемом решении суда, поскольку Письмо не является по своей правовой природе нормативным правовым актом, оно не подлежало государственной регистрации и официальному опубликованию.

Учитывая, что оспариваемый акт не обладает нормативными свойствами и соответствует содержанию разъясняемых им нормативных положений, суд первой инстанции правильно отказал Кипкеевой Т.А.-А. в удовлетворении административного иска (пункт 2 части 5 статьи 217^1 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Предусмотренных статьей 310 названного кодекса оснований для отмены обжалуемого решения в апелляционном порядке не имеется.

Руководствуясь статьями 308–311 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Верховного Суда Российской Федерации от 22 ноября 2023 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу Кипкеевой Таубиче Азрет-Алиевны – без удовлетворения.

Председательствующий В.Ю. Зайцев

Члены коллегии Т.Ю. Вавилычева

И.Н. Зинченко