ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ21-209

Р Е Ш Е Н И Е
ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва 17 мая 2021 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации Кириллова В.С.
при секретаре Сибиле Г.В.
с участием прокурора Власовой Т.А.,
рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению Примака Александра Николаевича о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 21 августа 2017 г. № 03-05-04-02/53545,

установил:

Министерством финансов Российской Федерации (далее также – Минфин России) 21 августа 2017 г. издано письмо № 03-05-04-02/53545 в связи с обращением Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России) по вопросу применения коэффициентов 2 и 4, установленных пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации, при исчислении земельного налога по земельным участкам с видом разрешённого использования «для комплексного освоения в целях жилищного строительства» (далее – Письмо).

Разъясняя отдельные положения Налогового кодекса Российской Федерации, Минфин России в Письме указал:

«В соответствии со статьёй 394 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые ставки для исчисления земельного налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать 0,3 процента кадастровой стоимости земельного участка, в частности, в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры

жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретённых (предоставленных) для жилищного строительства.

На основании пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации 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 земельного налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учётом повышающих коэффициентов 2 и 4.

Как отмечалось в письме Минфина России от 13 октября 2014 г. № 03-05-05-02/51417, если в отношении земельного участка из земель населённых пунктов с разрешённым использованием «для комплексного освоения в целях жилищного строительства» установленная кадастровая стоимость соответствует виду разрешённого использования «жилищное строительство», то в отношении такого земельного участка при исчислении земельного налога должна применяться налоговая ставка в размере, не превышающем 0,3 процента кадастровой стоимости земельного участка.

Учитывая изложенное, полагаем, что если в отношении земельного участка с разрешённым использованием «для комплексного освоения в целях жилищного строительства» применяется налоговая ставка в размере, не превышающем 0,3 процента кадастровой стоимости земельного участка, установленная на основании кадастровой стоимости, которая соответствует разрешённому использованию «жилищное строительство», то в отношении этого земельного участка исчисление земельного налога должно осуществляться с применением повышающих коэффициентов 2 и 4, установленных пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса».

Примак А.Н. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением, в котором просит признать недействующим Письмо с даты начала налогового периода, в котором были нарушены его права (1 января 2019 г.), ссылаясь на то, что оно обладает нормативными свойствами, по своему содержанию не соответствует действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, а именно пункту 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации, Минфин России оспариваемым письмом фактически ввёл новое нормативное правовое регулирование. Административный истец считает, что разъяснения, данные в Письме, нарушают его права и законные интересы как налогоплательщика, поскольку положения пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации исключают применение повышающих коэффициентов к земельным участкам, предоставленным для комплексного освоения в целях жилищного строительства.

Своё требование административный истец мотивирует тем, что в октябре 2020 г. он получил налоговое уведомление от 1 сентября 2020 г. № 47191660 об уплате земельного налога за 2019 г. за земельный участок с видом разрешённого использования «для комплексного освоения в целях жилищного строительства» с применением повышающего коэффициента 2, тогда как в предыдущие налоговые периоды данный коэффициент для расчёта указанного налога к нему не применялся, в результате чего сумма начисленного земельного налога возросла.

В письменных возражениях Минфин России и ФНС России указали, что Письмо издано в пределах предоставленных федеральному органу полномочий и в соответствии с действующим законодательством, не нарушает прав и законных интересов административного истца; Письмо не является актом, обладающим нормативными свойствами, 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 в письменном отзыве заявило о рассмотрении административного искового заявления по существу без участия его представителя, указав на то, что с доводами, изложенными в административном исковом заявлении, не согласно.

В судебном заседании представитель административного истца Тараданов Р.А. требование поддержал.

Представитель Министерства финансов Российской Федерации Шиляев А.П., представитель Федеральной налоговой службы Талыбов И.Р. не признали административный иск.

Выслушав объяснения представителя административного истца Тараданова Р.А., возражения представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., представителя Федеральной налоговой службы Талыбова И.Р., обсудив письменный 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 Власовой Т.А., полагавшей необходимым отказать в удовлетворении административного иска, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Исходя из положений пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 1 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 (далее – Положение), Минфин России, являющийся федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налоговой деятельности, в пределах своей компетенции издаёт нормативные правовые

акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Полномочия Минфина России в установленной сфере деятельности конкретизированы, в том числе в статье 34^2 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой он даёт письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 1).

Минфин России координирует и контролирует деятельность находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка, Федеральной таможенной службы и Федерального казначейства (пункт 2 Положения в редакции, действовавшей на момент издания Письма).

Реализуя предоставленные законом полномочия и отвечая на запрос ФНС России, Минфин России в лице директора Департамента налоговой и таможенной политики дал разъяснения в форме Письма, оспариваемого административным истцом.

Данные разъяснения ФНС России направлены для сведения и руководства в работе налоговых органов в приложении к письму от 24 августа 2017 г. № БС-4-21/16787@, а также размещены на официальном сайте указанной службы в сети «Интернет» (www.nalog.ru).

Таким образом, Письмо издано Минфином России при реализации полномочий, установленных законом.

В соответствии с требованиями пункта 1 части 5 статьи 217^1 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 делу не имеется.

Оспариваемое письмо содержит разъяснения по вопросу применения повышающих коэффициентов при расчёте земельного налога в отношении земельных участков с разрешённым использованием «для комплексного освоения в целях жилищного строительства», основанные на отдельных положениях Налогового кодекса Российской Федерации, а именно статьи 394 и пункта 15 статьи 396. При этом изложенные в Письме разъяснения не изменяют и не дополняют законодательство о налогах и сборах, а воспроизведённые в Письме конкретные нормы Налогового кодекса Российской Федерации и сопутствующая им интерпретация соответствуют действительному смыслу

разъясняемых нормативных положений и не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Доводы административного истца о том, что оспариваемое письмо не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, а именно пункта 15 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации, лишены правовых оснований.

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно отмечал, что федеральный законодатель, осуществляя налоговое регулирование и устанавливая общие принципы налогообложения и сборов, связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной степенью усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога (определения от 16 мая 2007 г. № 420-О-О, от 17 июня 2008 г. № 498-О-О, от 15 января 2009 г. № 246-О-О, от 26 июня 2017 г. № 1169-О, от 23 апреля 2020 г. № 821-О и др.).

Оценка содержания Письма должна производиться с учётом времени, когда дано разъяснение и редакции тех разъясняемых нормативных положений, которые в нём указаны.

Согласно пункту 1 статьи 387 Налогового кодекса Российской Федерации земельный налог устанавливается данным кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с указанным кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со статьёй 389 Кодекса, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено названным пунктом (пункт 1 статьи 388 поименованного кодекса).

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьёй 389 Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 1 статьи 390 Кодекса).

В силу пункта 1 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей на момент издания Письма) сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 15 и 16 этой статьи.

Так, в отношении земельных участков, предоставленных (приобретённых) для жилищного строительства, положениями главы 31 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрен особый порядок исчисления земельного налога, поставленный в зависимость от момента приобретений соответствующих участков на условиях осуществления на нём жилищного строительства.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков, в частности, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретённых (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретённых (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности).

Пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что 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 трёхлетнего срока строительства начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трёхлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учётом коэффициента 1, признаётся суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачёту (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке (абзац первый).

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 4 в течение периода, превышающего трёхлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости (абзац второй).

Исходя из буквального содержания данной нормы применение повышающего коэффициента к ставке налога 0,3 процента является правовым последствием одного факта – отсутствия на земельном участке, предоставленном для жилищного строительства, построенного объекта недвижимости. Указанное регулирование связано с земельным участком и установленным для него видом разрешённого использования, а не с собственником (владельцем) земельного участка, продолжительностью владения участком.

Пункт 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации, регламентируя порядок исчисления земельного налога, предусматривает применение к нему повышающих коэффициентов 2 и 4 в отношении земельных участков, приобретённых в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства), условиями для применения которых являются государственная регистрация права собственности на земельный участок с видом разрешённого использования и осуществление на нём жилищного строительства.

Каких-либо иных исключений для применения таких коэффициентов кроме осуществления физическими лицами индивидуального жилищного строительства законодательством не предусмотрено.

Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, данное регулирование, принятое федеральным законодателем в рамках его дискреции в налоговой сфере, по своему содержанию направлено на стимулирование (с использованием налоговых механизмов) соблюдения этапов строительства объектов жилья, что не может расцениваться как нарушение конституционных прав плательщиков земельного налога (определения от 27 июня 2017 г. № 1169-О, от 23 апреля 2020 г. № 821-О и от 23 июля 2020 г. № 1646-О).

Кроме того, согласно части 1 статьи 46^4 Градостроительного кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей на момент издания Письма) комплексное освоение территории включает в себя подготовку документации по планировке территории, образование земельных участков в границах данной территории, строительство на земельных участках в границах данной территории объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктур, а также иных объектов в соответствии с документацией по планировке территории.

Исходя из системного толкования указанных выше норм следует сделать вывод, что пункт 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации, по общему правилу, применяется на условиях осуществления на них жилищного строительства в отношении земельных участков с разрешённым использованием «для комплексного освоения в целях жилищного строительства». Налогоплательщик в случае неосвоения земельного участка, приобретённого (предоставленного) для жилищного строительства, не лишён

права применять пониженную налоговую ставку (в пределах 0,3%), однако от исчисления налога с учётом повышающего коэффициента не освобождён.

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, предопределяющих возможности налогоплательщика приступить к началу строительства и завершить его в соответствующие сроки.

На данное обстоятельство обращено внимание в ходе судебного разбирательства представителем ФНС России со ссылкой на правовые позиции по вопросам налогообложения Верховного Суда Российской Федерации, изложенные в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2021), утверждённом Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 7 апреля 2021 г., которые направлены для использования в работе территориальным налоговым органам.

Оспариваемое письмо, актуальность которого в первую очередь определяется датой его издания, не вступает в противоречие с действующим законодательством о налогах и сборах.

В целом, дав разъяснения, Минфин России в Письме не изменил и не дополнил законодательство о налогах и сборах, поэтому содержание оспариваемого акта, вопреки доводам административного истца, не устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, его издание не требовало соблюдения процедур, предусмотренных Указом Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 г. № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» и Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утверждёнными постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009.

В связи с этим доводы административного истца о нарушении Письмом его прав как налогоплательщика несостоятельны.

Формально оспаривая Письмо, административный истец фактически выражает несогласие с действиями и решениями налоговых органов, которые могут быть проверены в общем порядке при обжаловании им подобных решений, действий (бездействия).

Иные доводы Примака А.Н. связаны непосредственно с оценкой содержания пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации и его проверкой, что не относится к полномочиям Верховного Суда Российской Федерации, установленным Федеральным конституционным законом от 5 февраля 2014 г. № 3-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации».

По приведённым выше мотивам Письмо не подлежит признанию его недействующим по результатам проверки его содержания, поскольку оно не оказывает общерегулирующего воздействия на общественные правоотношения, отличного от требований закона.

Руководствуясь статьями 175–180, 217[1] Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

решил:

в удовлетворении административного искового заявления Примака Александра Николаевича о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 21 августа 2017 г. № 03-05-04-02/53545 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