ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ25-28

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва 4 марта 2024 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

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

рассмотрела 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»

по апелляционной жалобе акционерного общества «БСП-Актив» на решение Верховного Суда Российской Федерации от 23 декабря 2024 г. по делу № АКПИ24-861, которым в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зинченко И.Н., объяснения представителя акционерного общества «БСП-Актив» Румянцевой О.А., поддержавшей апелляционную жалобу, возражения относительно доводов апелляционной жалобы представителей Федеральной налоговой службы Изотова А.В., Денисаева М.А., Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Слободина С.А., полагавшего апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

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

В абзацах 4–8 данного Письма приведена позиция Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в определении от 28 марта 2023 г. № 305-ЭС22-27530, в соответствии с которой исходя из изменений, внесённых Федеральным законом от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ в абзац третий подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ, Кодекс) для применения с налогового периода 2020 года, коммерческие организации исключены из числа субъектов, которые вправе применять пониженную ставку налога в отношении земельных участков, приобретённых (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, даже в случаях, когда они осуществляют возведение объектов индивидуального жилищного строительства на принадлежащих им участках для реализации гражданам, и не вправе применять пониженную ставку налога в случаях, когда они не имеют намерения приступать к индивидуальному жилому строительству, но используют соответствующие участки в своей предпринимательской деятельности как активы, рассчитывая на получение прибыли от их реализации, либо на использование участков в качестве объектов залога (ипотеки) и т. п., в связи с чем, начиная с 2020 года 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 Кодекса, а исчисление налога производится по налоговой ставке в размере, не превышающем 1,5 процента, установленной в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 Кодекса для прочих земельных участков.

Кроме того, в Письме указано, что с учётом изложенного и исходя из содержания пункта 15 статьи 396 НК РФ, по мнению ФНС России, начиная с налогового периода 2020 года 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 исковым заявлением о признании не действующим Письма в той мере, в которой ФНС России обязывает 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 административном иске Общество указало, 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 его мнению, повышающий коэффициент 2, предусмотренный пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации, применяется только к ставке земельного налога 0,3 процента, установленной абзацем третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Кодекса 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. Таким образом, содержание Письма меняет правовое регулирование, предусмотренное подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 и пунктом 15 статьи 396 НК РФ, устанавливая новое правовое регулирование, тем самым нарушает права и законные интересы Общества как собственника земельных участков с видом разрешённого использования «для индивидуального жилищного строительства».

В письменных возражениях ФНС России, Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России), а также привлечённое к участию в деле в качестве заинтересованного лица Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) административный иск не признали, указав, что Письмо издано федеральным органом исполнительной власти в пределах предоставленных ему полномочий, не является нормативным актом, устанавливающим обязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, содержащиеся в нём разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих отношений, прав и законных интересов административного истца не нарушают.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 23 декабря 2024 г. в удовлетворении административного искового заявления АО «БСП-Актив» отказано.

В апелляционной жалобе Общество, не согласившись с таким решением, просит его отменить, как незаконное и необоснованное, ввиду неправильного определения судом обстоятельств, имеющих значение для данного дела, и

принять новое решение об удовлетворении административного искового заявления. Считает, что судом первой инстанции неправильно применены нормы материального права, выводы суда, изложенные в решении, не соответствуют обстоятельствам дела.

В жалобе административный истец указал, что изложенные в Письме разъяснения изменяют законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а воспроизведённые в них конкретные нормы закона и сопутствующая им интерпретация не соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений и устанавливают обязательные правила для неопределённого круга лиц. Общество ссылается на то, что до принятия оспариваемого Письма налоговыми органами положения пункта 15 статьи 396 НК РФ в отношении земельных участков, отнесённых к прочим земельным участкам, налоговая ставка которых установлена в пункте 1 статьи 394 НК РФ, не применялись. По его мнению, поскольку налоговая льгота в виде налоговой ставки 0,3 процента не подлежит применению в отношении земельных участков, приобретённых (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности, то положения пункта 15 статьи 396 НК РФ касающиеся повышающих коэффициентов к таким участкам не применимы, следовательно, в отношении указанных земельных участков подлежит применению ставка налога, установленная для прочих земельных участков, которая не может превышать 1,5 процента, что прямо закреплено в пункте 1 статьи 394 НК РФ.

В письменных возражениях на апелляционную жалобу ФНС России, Минфин России просят в её удовлетворении отказать, полагая, что решение суда законное и обоснованное, судом правильно определены обстоятельства, имеющие значение для административного дела, изложенные в решении выводы соответствуют этим обстоятельствам, нормы материального и процессуального права применены судом верно.

Минюст России о времени и месте судебного разбирательства апелляционной инстанции извещён в установленном законом порядке, просил рассмотреть апелляционную жалобу в отсутствие его представителя.

Проверив материалы дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации оснований для её удовлетворения и отмены обжалуемого судебного решения не находит.

Статьёй 217^1 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, регламентирующей рассмотрение административных дел об оспаривании актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами, закреплено, что такие дела рассматриваются и разрешаются судом в порядке, установленном главой 21 поименованного кодекса, с особенностями, определёнными этой статьёй (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 неопределённого 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).

Приведённые законоположения при рассмотрении данного административного дела судом первой инстанции соблюдены.

Руководствуясь статьями 1 и 2 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-I «О налоговых органах Российской Федерации», пунктом 1 статьи 30 НК РФ, с учётом положений пунктов 5.1, 10.3, 12.5 Типового регламента взаимодействия федеральных органов исполнительной власти, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 19 января 2005 г. № 30, пунктов 1, 4, подпункта 6.4 пункта 6 Положения о Федеральной налоговой службе, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, суд первой инстанции верно указал в решении, что Письмо издано ФНС России в пределах предоставленной ей компетенции при реализации возложенных на неё федеральным законодательством функций и задач.

Согласно пункту 3 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 25 декабря 2018 г. № 50 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами» существенными признаками, характеризующими акты, содержащие разъяснения законодательства и обладающие нормативными свойствами, являются: издание их органами государственной власти, органами местного самоуправления, иными органами, уполномоченными организациями или должностными лицами, наличие в них результатов толкования норм права, которые используются в качестве общеобязательных в правоприменительной деятельности в отношении неопределённого круга лиц.

Проанализировав содержание Письма в оспариваемой части, суд первой инстанции пришёл к правильному выводу о том, что оно не обладает нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц, поскольку носит информационно-справочный (рекомендательный) характер, является результатом анализа и обобщения практики применения налогового законодательства, касающегося вопроса применения при исчислении земельного налога коэффициентов, предусмотренных пунктом 15 статьи 396 НК РФ, и адресовано исключительно территориальным органам ФНС России.

Поскольку Письмо по своему содержанию не обладает нормативными свойствами, оно не подлежало публикации в порядке, предусмотренном пунктами 8, 9, 10 Указа 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 пунктами 10, 19 постановления Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации», и регистрации в Минюсте России.

Судом проверены доводы Общества (данные доводы приведены и в апелляционной жалобе) о том, что изложенные в Письме разъяснения изменяют законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а воспроизведённые в них конкретные нормы закона и сопутствующая им интерпретация не соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений и устанавливают обязательные правила для неопределённого круга лиц, и правомерно признаны ошибочными.

Налоговым кодексом Российской Федерации в абзаце третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 394 закреплено, что 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).

Согласно изменениям, внесённым Федеральным законом от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» из сферы действия абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации исключены земельные участки, приобретённые (предоставленные) для индивидуального жилищного строительства, используемые в предпринимательской деятельности (подпункт «а» пункта 75 статьи 2). Данное регулирование применяется с 1 января 2020 г. (пункт 2 статьи 3).

Верховным Судом Российской Федерации в определении Судебной коллегии по экономическим спорам от 28 марта 2023 г. № 305-ЭС22-27530 высказана правовая позиция, нашедшая отражение в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2023), утверждённом Президиумом Верховного Суда Российской Федерации, в соответствии с которой начиная с 2020 года 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 Налогового кодекса Российской Федерации для прочих земельных участков.

Как следует из текста Письма, в нём воспроизведены нормы Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и

вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (абзацы третий, десятый), приведена правовая позиция Верховного Суда Российской Федерации, выраженная в определении Судебной коллегии по экономическим спорам от 28 марта 2023 г. № 305-ЭС22-27530 (абзацы четвёртый – восьмой), и высказано мнение ФНС России по вопросу применения коэффициентов, предусмотренных пунктом 15 статьи 396 НК РФ, при исчислении земельного налога в отношении земельных участков, приобретённых (предоставленных) в собственность коммерческими организациями для индивидуального жилищного строительства (абзац одиннадцатый).

Данное Письмо согласовано с Минфином России, направлено для сведения и использования в работе налоговых органов и размещено на официальном сайте ФНС России в сети «Интернет» (www.nalog.ru).

Вопреки утверждениям административного истца в апелляционной жалобе, приведённая в Письме позиция ФНС РФ не изменяет и не дополняет содержание пункта 15 статьи 396 НК РФ и не устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Изложенное в Письме мнение ФНС России о том, что начиная с налогового периода 2020 года 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, не может оказывать общерегулирующего воздействия на общественные правоотношения, отличного от требований закона, поскольку, как следует из его содержания, Письмо носит информационно-справочный (рекомендательный) характер для налоговых органов и не препятствует применению нормативно-правовых актов и судебных постановлений в значении, отличающемся от вышеизложенных разъяснений (абзац пятнадцатый Письма).

Таким образом, суд первой инстанции обоснованно указал в решении, что Письмо не обладает нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц, следовательно, прав административного истца в указанном им аспекте не нарушает, а данные в нём разъяснения отдельных нормативных положений Кодекса не противоречат их действительному содержанию.

Суд правильно исходил из того, что повышающие коэффициенты к ставке земельного налога, предусмотренные пунктом 15 статьи 396 НК РФ, являются обеспечительной мерой экономического характера, направленной как на своевременное завершение строительства объектов жилищного назначения и введение таких объектов в эксплуатацию с одновременной государственной регистрацией прав на жилищные объекты, так и на предотвращение создания условий для уклонения от уплаты земельного налога в связи с несвоевременной государственной регистрацией прав на

жилые объекты и нарушением сроков строительства, и не являются мерой ответственности застройщиков-налогоплательщиков за нарушение сроков строительства.

Довод административного истца в апелляционной жалобе о том, что повышающий коэффициент 2 распространяется только на земельные участки, облагаемые налогом по ставке 0,3 процента, был предметом оценки суда первой инстанции и обоснованно признан несоответствующим положениям пункта 15 статьи 396 НК РФ, по смыслу которых коэффициент 2, увеличивающий исчисленную сумму земельного налога, применяется в отношении земельных участков, приобретённых (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, которые 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).

При этом судом верно отмечено в решении, что применение повышающего коэффициента зависит от критерия, определяющего связь земельного участка с жилищным строительством, которым в соответствии с пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации является вид разрешённого использования земельных участков, предусматривающий индивидуальное жилищное строительство (абзац 3), при этом отнесение земельных участков к «прочим земельным участкам» в целях применения налоговой ставки 1,5 процента не влечёт изменения вида разрешённого использования этих участков.

Разъяснения, данные в оспариваемом Письме относительно применения приведённых в нём норм налогового законодательства, не выходят за рамки их адекватного истолкования и вопреки доводам апелляционной жалобы не влекут изменения правового регулирования отношений, связанных с исчислением земельного налога, установленного после вступления в силу Федерального закона от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

В связи с тем, что, как уже было отмечено выше, Письмо не обладает общеобязательными нормативными свойствами доводы административного искового заявления Общества, воспроизведённые им в апелляционной жалобе, фактически сводятся к необходимости иного толкования в оспариваемом решении суда пункта 15 статьи 396 НК РФ в его взаимосвязи с абзацем третьим подпункта 1 и подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 Кодекса, нежели то, которое было дано правоприменителем в конкретной ситуации связанной с налогообложением земельных участков, принадлежащих административному истцу, что с учётом установленных по настоящему делу обстоятельств выходит за рамки административного дела, рассматриваемого в порядке абстрактного нормоконтроля.

Решение суда первой инстанции вынесено в соответствии с нормами материального и процессуального права, выводы суда, изложенные в нём,

соответствуют обстоятельствам данного дела и действующему законодательству.

Предусмотренных статьёй 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены решения суда не имеется.

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

определила:

решение Верховного Суда Российской Федерации от 23 декабря 2024 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу акционерного общества «БСП-Актив» – без удовлетворения.

Председательствующий В.Ю. Зайцев

Члены коллегии И.Н. Зинченко

А.А. Якимов