



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 19-КАД24-11-К5

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

18 декабря 2024 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего Александрова В.Н.,

судей Николаевой О.В. и Абакумовой И.Д.

рассмотрела в открытом судебном заседании с использованием систем видеоконференц-связи ходатайство Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации о проверке решения Новоалександровского районного суда Ставропольского края от 6 октября 2022 г., апелляционного определения судебной коллегии по административным делам Ставропольского краевого суда от 26 января 2023 г., кассационного определения судебной коллегии по административным делам Пятого кассационного суда общей юрисдикции от 14 июня 2023 г. по делу № 2а-891/2022 по административному исковому заявлению Блаватного Анатолия Викторовича об оспаривании решения налогового органа.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Николаевой О.В., объяснения представителей Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации Бажанова А.В. и Омаровой У.А., поддержавших доводы ходатайства, возражения представителей межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Ставропольскому краю Шагинян Н.А., Зарудняк Т.Н., Титаренко В.А.,

Харичикина А.А., Нозадзе И.А., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Блаватный А.В. обратился в суд с административным иском к заместителю начальника межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Ставропольскому краю, межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Ставропольскому краю (далее – МИФНС России № 4 по Ставропольскому краю), Управлению Федеральной налоговой службы по Ставропольскому краю (далее – УФНС России по Ставропольскому краю) о признании незаконным и об отмене решения МИФНС России № 4 по Ставропольскому краю от 8 апреля 2022 г. № 447 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В обоснование требований административный истец указал, что решением МИФНС России № 4 по Ставропольскому краю от 8 апреля 2022 г. № 447 он был привлечен к налоговой ответственности за неуплату налога на доходы физических лиц (далее также – НДФЛ) в результате занижения налоговой базы, установлена неуплата налога по доходам, полученным от продажи недвижимого имущества, в размере 1 027 417 руб. и начислены пени в размере 85 138 руб. 62 коп. Решением УФНС России по Ставропольскому краю от 14 июля 2022 г. № 08-19/014096 жалоба Блаватного А.В. на решение налогового органа от 8 апреля 2022 г. оставлена без удовлетворения.

По мнению административного истца, при принятии оспариваемого решения МИФНС России № 4 по Ставропольскому краю не учтены представленные Блаватным А.В. документы и пояснения, а также нарушен порядок проведения налоговой проверки.

Решением Новоалександровского районного суда Ставропольского края от 6 октября 2022 г., оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Ставропольского краевого суда от 26 января 2023 г., в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Определением судебной коллегии по административным делам Пятого кассационного суда общей юрисдикции от 14 июня 2023 г. произведена замена административного ответчика с МИФНС России № 4 по Ставропольскому краю на межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 5 по Ставропольскому краю.

Кассационным определением судебной коллегии по административным делам Пятого кассационного суда общей юрисдикции от 14 июня 2023 г. решение Новоалександровского районного суда Ставропольского края от 6 октября 2022 г. и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Ставропольского краевого суда от 26 января 2023 г. оставлены в силе.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 12 октября 2023 г. отказано в передаче кассационной жалобы Блаватного А.В. для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

Уполномоченным по правам человека в Российской Федерации (далее также – Уполномоченный по правам человека) в порядке подпункта 3 пункта 1 статьи 29 Федерального конституционного закона от 26 февраля 1997 г. № 1-ФКЗ «Об Уполномоченном по правам человека в Российской Федерации» подано в Верховный Суд Российской Федерации ходатайство о проверке решения Новоалександровского районного суда Ставропольского края от 6 октября 2022 г., апелляционного определения судебной коллегии по административным делам Ставропольского краевого суда от 26 января 2023 г., кассационного определения судебной коллегии по административным делам Пятого кассационного суда общей юрисдикции от 14 июня 2023 г.

В обоснование ходатайства Уполномоченный по правам человека указывает, что правовые основания для исчисления НДФЛ исходя из кадастровой стоимости проданных административным истцом объектов недвижимости отсутствовали, поскольку их кадастровая стоимость не была внесена в Единый государственный реестр недвижимости по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на упомянутые объекты.

По запросу заместителя Председателя Верховного Суда Российской Федерации дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации. Определением заместителя Председателя Верховного Суда Российской Федерации от 28 ноября 2024 г. отменено определение судьи Верховного Суда Российской Федерации от 12 октября 2023 г., ходатайство Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации с административным делом передано для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального права или норм процессуального права, которые повлияли или могут повлиять на исход административного дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Проверив материалы дела, заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Николаевой О.В., объяснения представителей Уполномоченного по правам человека, межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Ставропольскому краю, Судебная

коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что судами первой, апелляционной и кассационной инстанций были допущены существенные нарушения норм материального права.

Судом установлено и следует из материалов административного дела, что 16 мая 2016 г. между К [REDACTED] (цедент) и Блаватным А.В. (цессионарий) был заключен договор уступки прав и обязанностей по договору аренды земельного участка с кадастровым номером [REDACTED], расположенного по адресу: [REDACTED] [REDACTED], в районе 70 м от дома № 59, и предназначенного для ведения личного подсобного хозяйства.

Расположенные на указанном земельном участке здания с кадастровыми номерами [REDACTED] находились в собственности Блаватного А.В. с 17, 18 сентября и 2 октября 2019 г. соответственно.

Названные объекты недвижимости выбыли из собственности Блаватного А.В. 16 января 2020 г. (дата государственной регистрации перехода права собственности) на основании договора купли-продажи от 25 декабря 2019 г. Сумма полученного дохода согласно этому договору составила [REDACTED] руб.

6 мая 2021 г. Блаватный А.В. представил в налоговый орган декларацию по форме 3-НДФЛ за 2020 г., в которой отразил полученный доход от реализации транспортного средства, находившегося в его собственности менее трех лет, в размере [REDACTED] руб.

29 июля 2021 г. Блаватным А.В. представлена уточненная налоговая декларация по форме 3-НДФЛ за 2020 год и дополнительные пояснения, согласно которым в 2019 году им были реализованы объекты недвижимости, являющиеся вспомогательными по отношению к земельному участку, при этом минимальный срок владения этими объектами следует исчислять с даты государственной регистрации договора уступки прав и обязанностей по договору аренды земельного участка от 16 мая 2016 г.

Решением МИФНС России № 4 по Ставропольскому краю от 8 апреля 2022 г. № 447 Блаватный А.В. привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения (смягчающим обстоятельством признано наличие III группы инвалидности), ему предложено уплатить недоимку по НДФЛ в размере 1 027 417 руб., штраф в размере 102 741 руб. 50 коп. и пени в размере 85 138 руб. 62 коп.

Решением УФНС России по Ставропольскому краю от 14 июня 2022 г. апелляционная жалоба Блаватного А.В. на названное решение налогового органа оставлена без удовлетворения.

При этом налоговые органы исходили из того, что налогоплательщиком занижена общая сумма дохода, полученного от продажи названных выше объектов недвижимости, и, как следствие,

налоговая база по НДФЛ за 2020 год, поскольку согласно информации, содержащейся в информационных ресурсах налоговых органов, кадастровая стоимость реализованных Блаватным А.В. объектов недвижимости по состоянию на 1 января 2020 г. составила:

- в отношении здания с кадастровым номером [REDACTED] – [REDACTED] коп.;
- в отношении здания с кадастровым номером [REDACTED] – [REDACTED] коп.;
- в отношении здания с кадастровым номером [REDACTED] – [REDACTED] коп.;
- в отношении здания с кадастровым номером [REDACTED] – [REDACTED] коп.

Не согласившись с решениями налоговых органов, Блаватный А.В. обратился в суд.

Отказывая в удовлетворении административного искового заявления, суд исходил из того, что у налогового органа имелись правовые основания для доначисления административному истцу сумм НДФЛ за 2020 г., а также для привлечения Блаватного А.В. к ответственности за совершение налогового правонарушения, начисления штрафа и пеней.

Между тем с указанным выводом суда первой инстанции согласиться нельзя.

В силу статьи 214¹⁰ Налогового кодекса Российской Федерации, введенной в действие Федеральным законом от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» и применяемой в отношении доходов, полученных начиная с 1 января 2020 г., в случае, если доходы налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества меньше, чем кадастровая стоимость этого объекта, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на проданный объект недвижимого имущества (в случае образования этого объекта недвижимого имущества в течение налогового периода – кадастровая стоимость этого объекта недвижимого имущества, определенная на дату его постановки на государственный кадастровый учет), умноженная на понижающий коэффициент 0,7, в целях налогообложения доходы налогоплательщика от продажи этого объекта недвижимого имущества принимаются равными умноженной на понижающий коэффициент 0,7 соответствующей кадастровой стоимости этого объекта недвижимого имущества (абзац первый пункта 2).

В случае, если кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества, указанного в данном пункте, отсутствует в Едином государственном реестре недвижимости по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на этот объект недвижимого имущества, или на дату его

постановки на государственный кадастровый учет (в случае образования этого объекта недвижимого имущества в течение налогового периода), положения этого пункта не применяются (абзац второй пункта 2).

Таким образом, определение налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости при исчислении НДФЛ от продажи недвижимого имущества (в тех случаях, когда названные доходы не освобождены от налогообложения) возможно только при условии наличия сведений об их кадастровой стоимости в Едином государственном реестре недвижимости по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности. Отсутствие сведений о кадастровой стоимости объекта недвижимости в Едином государственном реестре недвижимости является препятствием для ее применения в целях налогообложения.

Согласно письму государственного бюджетного учреждения Ставропольского края «Ставкраймушество» от 30 ноября 2022 г. из Управления Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по Ставропольскому краю 7 февраля 2020 г. поступил перечень объектов недвижимого имущества, подлежащих государственной кадастровой оценке. В названный перечень были включены в том числе здания с кадастровыми номерами [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED].

Кадастровая стоимость названных объектов недвижимости была определена указанным учреждением по состоянию на 13, 18 сентября, 2 октября 2019 г., составлен акт об определении указанной стоимости от 30 июня 2020 г.

15 сентября 2022 г. в отношении объектов недвижимого имущества с кадастровыми номерами [REDACTED] и [REDACTED] поступили заявления об исправлении ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости, в связи с чем стоимость этих зданий была изменена в меньшую сторону.

Кадастровая стоимость реализованных административным истцом объектов недвижимости впервые была установлена актом от 24 ноября 2020 г. № 111-5, а изменена (в отношении двух зданий) – актом от 17 октября 2022 г. № АОКС-26/2022/000361испр.

Таким образом, сведения о кадастровой стоимости названных объектов недвижимости не были внесены в Единый государственный реестр недвижимости по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на эти объекты.

При данном положении отсутствуют основания полагать, что указанная кадастровая стоимость могла быть использована налоговым органом при принятии оспариваемого решения.

Обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела, определяются судом в соответствии с нормами материального права, подлежащими применению к спорным публичным правоотношениям,

исходя из требований и возражений лиц, участвующих в деле. Если иное не предусмотрено законом, суд не связан правовой квалификацией спорных отношений и вправе признать оспоренное решение законным (незаконным) со ссылкой на нормы права, не указанные в данном решении. Суд также не связан основаниями и доводами заявленных требований, то есть независимо от доводов административного иска (заявления) суд, в том числе по своей инициативе, выясняет среди прочего, соответствует ли содержание оспариваемого решения, совершенного оспариваемого действия (бездействия) нормативным правовым актам, регулирующим спорные отношения (пункт 15 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 июня 2022 г. № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»).

При рассмотрении судами дел о законности привлечения лиц к ответственности за налоговое правонарушение в связи с занижением налоговой базы и законности доначисления налогов судам следует в ходе рассмотрения административного дела установить действительный размер налоговой обязанности на основе всестороннего, полного, объективного и непосредственного исследования имеющихся в административном деле доказательств, в том числе истребованных по инициативе суда в целях правильного разрешения административного дела.

В данном случае, в отсутствие в Едином государственном реестре недвижимости по состоянию на 1 января 2020 г. сведений о кадастровой стоимости объектов недвижимости, вопрос правильности исчисления налогоплательщиком налога на доходы физических лиц исходя из указанной им стоимости объектов недвижимого имущества судом не исследовался, что не отвечает принципам и задачам административного судопроизводства.

При этом следует также учесть, что в силу статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации если иное не предусмотрено указанной статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен (пункт 1).

В случаях, предусмотренных пунктом 2 названной статьи, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога, рассчитанного таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги (пункт 3).

Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что закрепленная статьей 57 Конституции Российской Федерации обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы соотносится с

правом каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих этому конституционному условию. Нормативно-правовое регулирование в области налогообложения, осуществляемое с учетом конституционно-правовой природы налогов как экономической основы существования и деятельности государства, по смыслу этой статьи Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с положениями ее статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), должно следовать конституционному принципу равенства, который применительно к налогообложению означает его равномерность, нейтральность и справедливость и исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера.

Конституционное требование об уплате только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации означает, что эту налоговую обязанность следует понимать, среди прочего, как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога; установление и применение правил налогообложения должны обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц, а также правомерность в деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения, – именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения, действительность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по его уплате в бюджет (постановления от 28 марта 2000 г. № 5-П, от 17 марта 2009 г. № 5-П, от 22 июня 2009 г. № 10-П и от 3 июня 2014 г. № 17-П; определения от 1 декабря 2009 г. № 1553-О-П, от 1 марта 2012 г. № 384-О-О и другие решения Конституционного Суда Российской Федерации).

Пункт 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает, что в случае возникновения спора между налогоплательщиком и налоговым органом суд при рассмотрении соответствующего дела вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в пунктах 4–11 указанной статьи.

Следовательно, при разрешении вопроса об обоснованности установления налоговым органом рыночной цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения суд не связан правилами, обязательными для налоговых органов. Это обеспечивает, в свою очередь, возможность дополнительного судебного контроля за законностью и обоснованностью

действий налогового органа при доначислении налогоплательщику сумм налога, начислении пени и штрафа с учетом принципов состязательности и равноправия сторон судопроизводства (часть 3 статьи 123 Конституции Российской Федерации).

Кроме того, правовое регулирование, закрепленное в статье 40 Налогового кодекса Российской Федерации, не только позволяет корректировать цены сделок налогоплательщиков, обеспечивая безусловное выполнение обязанности платить законно установленные налоги, как того требует статья 57 Конституции Российской Федерации, но и предоставляет возможность доказывать необоснованность действий налогового органа, направленных на доначисление налогов, в том числе в суде, который исходя из принципов справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия (статьи 10, 118 и 120 Конституции Российской Федерации) оценивает имеющиеся в деле доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном их исследовании (определение Конституционного Суда Российской Федерации от 18 сентября 2014 г. № 1822-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзацев первого и второго пункта 3, пунктов 4, 5, 8, 9, 10 и 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации»).

Таким образом, действующее законодательство не исключает возможности при определении размера НДС, подлежащего уплате, исходить из рыночной стоимости реализованного имущества в случае, когда его кадастровая стоимость в силу закона не может быть использована для целей налогообложения.

На основании изложенного судами при вынесении обжалуемых судебных актов допущены существенные нарушения норм материального и процессуального права, которые повлияли на исход административного дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов Блатного А.В.

При таком положении обжалуемые судебные акты нельзя признать законными, в связи с чем они подлежат отмене с направлением административного дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Руководствуясь статьями 328–330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Новоалександровского районного суда Ставропольского края от 6 октября 2022 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Ставропольского краевого суда от 26 января

2023 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Пятого кассационного суда общей юрисдикции от 14 июня 2023 г. отменить.

Направить дело № 2а-891/2022 по административному исковому заявлению Блаватного Анатолия Викторовича об оспаривании решения налогового органа на новое рассмотрение в Новоалександровский районный суд Ставропольского края.

Председательствующий

Судьи

