

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС25-172

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

26 июня 2025 г.
Дело № А76-36990/2023

Резолютивная часть определения объявлена 25 июня 2025 г.
Полный текст определения изготовлен 26 июня 2025 г.

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

председательствующего судьи Антоновой М.К.,
судей Завьяловой Т.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 22 по Челябинской области на решение Арбитражного суда Челябинской области от 12 апреля 2024 г., постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 8 июля 2024 г. и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15 ноября 2024 г. по делу № А76-36990/2023

по заявлению индивидуального предпринимателя Главы крестьянского (фермерского) хозяйства Назарова Владимира Николаевича к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 22 по Челябинской области о признании незаконными действий, выразившихся в требовании уплатить земельный налог за 2022 год по ставке 1,5 процента налоговым уведомлением

от 28 августа 2023 г. № 99638422, и недействительным отказа в применении пониженной ставки земельного налога от 5 октября 2023 г. № 11-25/014543Г,

при участии в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора: Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 32 по Челябинской области, администрации Сосновского муниципального района Челябинской области.

В заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 22 по Челябинской области – Изотов А.В., Удовицкая С.А.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

индивидуальный предприниматель Глава крестьянского (фермерского) хозяйства Назаров Владимир Николаевич (далее – Назаров В.Н., заявитель, предприниматель) обратился в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 22 по Челябинской области (далее – инспекция, налоговый орган) о признании незаконными действий, выразившихся в требовании уплатить земельный налог за 2022 год по ставке 1,5 процента налоговым уведомлением от 28 августа 2023 г. № 99638422, а также недействительным отказа в применении пониженной ставки земельного налога от 5 октября 2023 г. № 11-25/014543Г.

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 12 апреля 2024 г., оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 8 июля 2024 г., требования предпринимателя удовлетворены частично, признаны незаконными действия инспекции, выразившиеся в требовании уплатить земельный налог за 2022 год по ставке 1,5 процента в отношении земельных участков с кадастровыми номерами: 74:19:1106002:830, 74:19:1106002:833, 74:19:1106002:1630,

74:19:1106002:1616, 74:19:1106002:1615, 74:19:1106002:1617,
74:19:1106002:1619, 74:19:1106002:1628, 74:19:1106002:1629,
74:19:1106002:1618, 74:19:1106002:648, 74:19:1106002:831,
74:19:1106002:829, 74:19:1106002:834, 74:19:1106002:822,
74:19:1106002:832, 74:19:1106002:837, 74:19:1106002:836,
74:19:1106002:821, 74:19:1106002:4119, 74:19:1106002:4118,
74:19:1106002:4117, 74:19:1106002:4116, 74:19:1106002:4115,
74:19:1106002:4114, 74:19:1106002:4113, 74:19:1106002:4125,
74:19:1106002:4124, 74:19:1106002:4123, 74:19:1106002:4122,
74:19:1106002:4121, 74:19:1106002:4120, 74:19:1106002:4658,

74:19:1106002:4657. Также признан недействительным отказ в применении пониженной ставки земельного налога в отношении указанных земельных участков и на инспекцию возложена обязанность произвести перерасчет земельного налога по данным участкам по ставке 0,3 процента. В остальной части в удовлетворении требований отказано.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 15 ноября 2024 г. оставил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, инспекция, ссылаясь на существенное нарушение норм права, просит отменить судебные акты в части признания обоснованными требований предпринимателя и направить дело в указанной части на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В отзыве на кассационную жалобу и дополнении к нему предприниматель просит оставить принятые по настоящему делу судебные акты без изменения, кассационную жалобу налогового органа - без удовлетворения.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 12 мая 2025 г. кассационная жалоба вместе с делом

передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что кассационная жалоба налогового органа подлежит удовлетворению, а судебные акты в обжалуемой части - отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и следует из материалов дела, Назаров В.Н. зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя (государственный регистрационный № 320745600095409) и состоит на учете в инспекции в качестве налогоплательщика.

В 2022 году предпринимателю на праве собственности принадлежало 112 земельных участков, в отношении которых инспекцией направлено налоговое уведомление от 28 августа 2023 г. № 99638422 об уплате земельного налога.

В соответствии с данным уведомлением предпринимателю необходимо уплатить земельный налог по 102 земельным участкам с применением налоговой ставки 1,5 процента.

Полагая начисление земельного налога по ставке 1,5 процента неправомерным, предприниматель 29 сентября 2023 г. обратился в налоговый орган с заявлением о перерасчете земельного налога по ставке 0,3 процента.

Инспекция письмом от 5 октября 2023 г. № 11-25/014543Г сообщила об отказе в применении пониженной ставки земельного налога, за исключением земельного участка с кадастровым номером 74:19:1801001:235, в отношении которого произведен перерасчет земельного налога.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области от 3 ноября 2023 г. № 16-07/003773 жалоба предпринимателя оставлена без удовлетворения. Вышестоящий налоговый орган указал, что инспекцией произведен перерасчет земельного налога также в отношении земельных

участков с кадастровыми номерами 74:19:0601002:3535, 74:19:0601002:3406, 74:19:0601002:3536, в связи с чем предпринимателю будет направлен уточненный расчет.

Считая действия инспекции и отказ в пересчете налога незаконными, предприниматель обратился с настоящим заявлением в арбитражный суд.

Рассматривая спор, суды первой и апелляционной инстанций установили, что предприниматель приобрел в ноябре 2006 года по договорам купли-продажи четыре земельных участка сельскохозяйственного назначения (площадью 5100 кв.м., 5100 кв.м., 25503 кв.м. и 45020 кв.м.).

Земельные участки переданы Назаровым В.Н. в аренду дачному некоммерческому партнерству «Золотая подкова», занимавшемуся проектированием территории под размещение садовых участков ввиду расширения границ села Кременкуль на основании постановления главы Сосновского муниципального района от 3 октября 2008 г. № 1353.

Между администрацией Сосновского муниципального района Челябинской области (далее – администрация), обществом с ограниченной ответственностью «Фирма Еврострой», дачным некоммерческим партнерством «Золотая подкова» и обществом с ограниченной ответственностью «Медэм» 30 июня 2009 г. заключено соглашение об инвестировании. В соответствии с соглашением администрация гарантирует инвестору обеспечить соответствие в генеральном плане целевого назначения земельных участков, принадлежащих инвестору, планируемому им использованию этих земель при условии соблюдения требований законодательства и градостроительных норм.

Распоряжением администрации от 28 июля 2011 г. № 1106 утверждена документация по планировке и межеванию территории в южной части села Кременкуль (жилой квартал «Золотая подкова»), в том числе план планировки жилого квартала «Золотая подкова» села Кременкуль, а также схема размещения внутриплощадочных инженерных сетей и сооружений.

Разделение земельных участков произведено в соответствии с решением об утверждении генерального плана застройки села Кременкуль от 6 сентября 2012 г. № 219.

При этом часть принадлежащих предпринимателю земельных участков предназначена для обеспечения жизнедеятельности населенных пунктов и эксплуатации жилищного фонда в соответствии с нормами и правилами застройки жилых территорий (обеспечение парковками, зонами отдыха, детскими площадками, коммунальными объектами, объектами инфраструктуры), цель их использования не связана с личным (домашним) использованием заявителя как физического лица.

Учитывая установленные обстоятельства, суды первой и апелляционной инстанций, руководствуясь положениями статьи 65 Земельного кодекса Российской Федерации, статей 388, 389, 390, 394 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), подпункта «а» пункта 75 статьи 2 Федерального закона от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Закон № 325-ФЗ), решением Совета Депутатов Кременкульского сельского поселения Сосновского муниципального района Челябинской области № 105 от 22 ноября 2010 г. «О земельном налоге муниципального образования Кременкульское сельское поселение» (в редакции от 28 ноября 2019 г. № 16), пришли к выводу о незаконности действий инспекции по направлению заявителю уведомления об уплате земельного налога в отношении земельных участков с вышеуказанными кадастровыми номерами по ставке 1,5 процента и по отказу в применении к этим участкам пониженной ставки земельного налога, с чем согласился суд округа.

Между тем судами не учтено следующее.

Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения, недопустимости дискриминационного налогообложения. Налоги должны иметь экономическое

основание и не могут быть произвольными (пункты 1 - 3 статьи 3 Налогового кодекса).

Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и не в виде простого перечня, а как элементы системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику во многом предопределяются объективными закономерностями их экономической деятельности.

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 и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам - осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2018 г. № 47-П и от 11 июля 2017 г. № 20-П, определения от 1 октября 2009 г. № 1269-О-О, от 1 декабря 2009 г. № 1484-О-О и др.).

Согласно статье 65 Земельного кодекса Российской Федерации использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за использование земли являются земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость), арендная плата, а также иная плата, предусмотренная данным Кодексом (пункт 1). Порядок исчисления и уплаты земельного налога устанавливается законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 2).

Глава 31 части второй Налогового кодекса относит земельный налог к местным налогам, плательщиками которого признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 настоящего Кодекса, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или

праве пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено (пункт 1 статьи 388 Налогового кодекса).

В соответствии с пунктом 1 статьи 387 Налогового кодекса земельный налог устанавливается Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В абзаце третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса указано, что налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать 0,3 процента 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 приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности).

В отношении земельных участков, не указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 394 Кодекса, налоговые ставки по налогу не могут превышать 1,5 процента (подпункт 2 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса).

Решением Совета Депутатов Кременкульского сельского поселения Сосновского муниципального района Челябинской области № 105 от 22 ноября 2010 г. «О земельном налоге муниципального образования Кременкульское сельское поселение» (в редакции от 28 ноября 2019 г. № 16) установлены следующие ставки земельного налога на 2022 год:

1) 0,3 процента – в отношении земельных участков: отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых

для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности); приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, дачного хозяйства, используемых в предпринимательской деятельности);

2) 1,5 процента – в отношении прочих земельных участков.

Из приведенных положений законодательства усматривается, что при разрешении вопроса о правомерности применения той или иной ставки земельного налога подлежит установлению категория земельного участка и вид разрешенного использования земельного участка, поскольку от указанных обстоятельств зависит возможность извлечения выгоды (экономической ренты) от использования земли в том или ином размере в обычных условиях оборота, сообразно которой определяются условия налогообложения земли и, соответственно, обеспечивается платность землепользования.

Следовательно, факт использования налогоплательщиком земельного участка в соответствии с видом разрешенного использования имеет существенное значение для установления наличия у него права на применение пониженной ставки земельного налога.

Если использование земельного участка отвечает требованиям его целевого использования, то ставка налога в отношении этого земельного

участка применяется исходя из вида целевого использования, указанного в правоустанавливающих (кадастровых) документах.

Вместе с тем, в случае возникновения спора, для применения пониженной ставки налога предпринимателю необходимо доказать не только отнесение земельных участков к землям, для которых законодателем установлена пониженная ставка земельного налога (0,3 процента), но и фактическое использование этих земельных участков по целевому назначению.

Кроме того, подпунктом «а» пункта 75 статьи 2 Закона № 325-ФЗ из сферы действия абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса исключены земельные участки, приобретенные (предоставленные) для индивидуального жилищного строительства, используемые в предпринимательской деятельности.

Данное регулирование применяется с 1 января 2020 г. (пункт 1 статьи 5 Налогового кодекса, пункт 2 статьи 3 Закона № 325-ФЗ).

Соответственно, начиная с 2020 года в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для возведения объектов индивидуального жилищного строительства (пункт 39 статьи 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации), воля законодателя направлена на предоставление государственной поддержки непосредственно гражданам, которым приобретенные (предоставленные) для индивидуального жилищного строительства земельные участки принадлежат на соответствующем праве, осуществляющим строительство для удовлетворения собственных нужд, связанных с проживанием.

Коммерческие организации исключены из числа субъектов, которые вправе применять пониженную ставку налога в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, даже в случаях, когда они осуществляют возведение объектов индивидуального жилищного строительства на принадлежащих им участках для реализации впоследствии построенных объектов гражданам.

Из приведенной логики законодательного регулирования вытекает, что налогоплательщики не вправе применять пониженную ставку налога в случаях, когда они и вовсе не имеют намерения приступить к индивидуальному жилому строительству, но используют соответствующие земельные участки в своей предпринимательской деятельности как активы, рассчитывая на получение прибыли от их реализации, либо на использование земельных участков в качестве объектов залога (ипотеки) и т.п.

Данная правовая позиция изложена в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21 марта 2023 г. № 305-ЭС22-24825 и от 28 марта 2023 г. № 305-ЭС22-27530 (включено в пункт 24 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2023), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 19 июля 2023 г.).

Как следует из установленных судами обстоятельств и подтверждается материалами дела, характер сделок с имуществом, а именно приобретение единого земельного участка с последующим разделением его на множество земельных участков, переоформление разрешенного вида использования земельных участков на индивидуальное жилищное строительство, количество таких земельных участков, которое объективно не может быть использовано для личных нужд, использование земельного участка при заключении соглашения об инвестировании в целях развития территории села Кременкуль, свидетельствуют именно о предпринимательской цели использования спорных земельных участков.

При этом заявитель, являясь собственником земельных участков, в настоящее время не использует земельные участки в какой-либо хозяйственной деятельности (владеет активом). В свою очередь, общество, реализующее инвестиционную программу, правом собственности на земельные участки не обладает и является коммерческой организацией.

Наряду с этим спорные земельные участки не заняты жилищным фондом или объектами инженерной инфраструктуры жилищного коммунального

комплекса. Доказательств в подтверждение нахождения на земельных участках данных объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса в 2022 году материалы дела не содержат.

Ссылка заявителя на генеральный план, утвержденный решением Собрания депутатов Сосновского муниципального района от 21 июня 2023 г. № 511, согласно которому спорные земельные участки предназначены для застройки индивидуальными жилыми домами, социальными объектами и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, не опровергает наличие у Назарова В.Н. цели на извлечение прибыли.

Довод о том, что на земельных участках с кадастровыми номерами 74:19:1106002:4118, 74:19:1106002:1616, 74:19:1106002:1617, 74:19:1106002:1618 и 74:19:1106002:1619 проходят линии Правительственной связи ПАО «Ростелеком» и линия связи ПАО «Газпром», в связи с чем на данные участки наложены ограничения «охранная зона для линий связи», материалами дела не подтверждается.

В то же время само по себе предназначение земельных участков для обеспечения жизнедеятельности населенных пунктов и эксплуатации жилищного фонда, а также планирование органом местного самоуправления, собственником или пользователем земельного участка строительства (размещения) объектов инженерной инфраструктуры в будущем, не предполагают возможности применения ставки 0,3 процента. Объект должен существовать в реальности и использоваться для обеспечения жизнедеятельности населенных пунктов (эксплуатации жилищного фонда) на момент определения подлежащего уплате земельного налога.

С учетом изложенного, поскольку спорные земельные участки не осваиваются для обеспечения жизнедеятельности населенных пунктов и эксплуатации жилищного фонда, их предназначение для данных целей не может подтверждать право на обложение земельным налогом с применением пониженной налоговой ставки.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что обжалуемые судебные акты в части признания требований предпринимателя обоснованными подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела.

Поскольку фактические обстоятельства спора судами установлены, Судебная коллегия считает возможным, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении требований предпринимателя в обжалуемой части.

Руководствуясь статьями 291¹¹-291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Челябинской области от 12 апреля 2024 г., постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 8 июля 2024 г. и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15 ноября 2024 г. по делу № А76-36990/2023 в части удовлетворения требования индивидуального предпринимателя Главы крестьянского (фермерского) хозяйства Назарова Владимира Николаевича отменить.

В удовлетворении требований индивидуального предпринимателя Главы крестьянского (фермерского) хозяйства Назарова Владимира Николаевича в указанной части отказать.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

М.К.Антонова

Судья

Т.В.Завьялова

Судья

Д.В.Тютин