



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ23-924

## РЕШЕНИЕ ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

22 ноября 2023 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе  
судьи Верховного Суда  
Российской Федерации  
при секретаре  
с участием прокурора

Нефедова О.Н.  
Буринской А.А.  
Слободина С.А.,

рассмотрев 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@,

### установил:

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

Разъясняя отдельные положения статьи 217<sup>1</sup> Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ, Кодекс) ФНС России в Письме указала:

«Особенности освобождения от налогообложения доходов от продажи объектов недвижимого имущества установлены статьей 217<sup>1</sup> Налогового кодекса Российской Федерации.

В частности, согласно пункту 2 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса 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.

При соблюдении ряда условий, установленных пунктом 3 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет три года.

В остальных случаях минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет (пункт 4 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса).

Вместе с тем, подпунктом 1 пункта 6 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса предусмотрено, что минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, указанный в пункте 4 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса (пять лет), может быть уменьшен законом субъекта Российской Федерации вплоть до нуля для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества.

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<sup>1</sup> Кодекса 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<sup>1</sup> Кодекса 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.

Таким образом, в рассматриваемом случае срок владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения доходов от его продажи от обложения налогом на доходы физических лиц составляет 5 лет».

Кипкеева Т.А.-А. обратилась в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании Письма недействующим, 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 разъясняемой им нормы – подпункта 1 пункта 6 статьи 217<sup>1</sup> НК РФ, устанавливает не предусмотренные разъясняемым нормативным положением общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

В обоснование требования административный истец указала, что Письмо применено в отношении ее налоговым органом в Карачаево-Черкесской Республике, где она зарегистрирована по месту жительства, при привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений – неуплату налога на доходы физического лица (далее также – НДФЛ) и непредставление налоговой декларации по месту налогового учета после продажи принадлежащего ей на праве собственности объекта недвижимого имущества (квартиры), расположенного на территории Ставропольского края, срок

владения которым составил 3 года 9 месяцев. Как указывает административный истец, 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» установлено, 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 Ставропольского края, составляет три года. Суды отклонили ее требования об отмене решения налогового органа и освобождении от обязанности по уплате начисленных налога и пеней, руководствуясь положениями НК РФ с учетом разъяснений, приведенных в Письме, что отражено в судебных актах. Вместе с тем, по мнению административного истца, для применения указанной льготы требование о наличии регистрации налогоплательщика по месту жительства на территории определенного субъекта Российской Федерации ни НК РФ, ни указанный закон Ставропольского края не содержат.

Административный ответчик ФНС России в письменных возражениях и заинтересованное лицо Минфин России в письменном отзыве на административный иск указали, что Письмо издано в пределах предоставленных федеральному органу полномочий, не нарушает прав и законных интересов административного истца, не является актом, обладающим нормативными свойствами, а содержащиеся в нем разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений НК РФ и не влекут изменения правового регулирования соответствующих отношений.

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

В судебном заседании представитель административного истца Гатаева М.И. поддержала заявленное требование, просила его удовлетворить.

Представители ФНС России – Денисаев М.А., Минфина России – Шилаев А.П. поддержали изложенные в письменных возражениях и отзыве правовые позиции и просили отказать в удовлетворении административного иска.

Минюст России письменно заявил о рассмотрении административного дела в отсутствие его представителя.

Выслушав представителей сторон и заинтересованного лица, обсудив доводы Минюста России, проверив наличие у оспариваемого акта нормативных свойств и его соответствие действительному смыслу разъясняемых им

нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Слободина С.А., полагавшего необходимым в удовлетворении заявленного требования отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

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 также 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 (статьи 1 и 2 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», пункт 1 статьи 30 НК РФ).

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 32 НК РФ налоговые органы обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения.

Согласно абзацу четвертому пункта 5.1 Типового регламента взаимодействия федеральных органов исполнительной власти, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 19 января 2005 г. № 30 (далее – Типовой регламент), территориальные органы федерального органа исполнительной власти являются государственными органами, находящимися в его подчинении. Порядок организации деятельности территориальных органов федеральных органов исполнительной власти предусматривается в регламенте соответствующего федерального органа исполнительной власти.

Пунктами 10.3 и 12.5 Типового регламента предусмотрено взаимодействие федеральных органов исполнительной власти при предоставлении и получении информации в форме писем, в том числе путем направления в электронной форме с использованием системы межведомственного электронного документооборота или в форме документов на бумажном носителе.

ФНС России в пределах своей компетенции издает индивидуальные правовые акты на основании и во исполнение Конституции Российской

Федерации, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, нормативных правовых актов Минфина России (подпункт «а» пункта 1.3 Регламента Федеральной налоговой службы, утвержденного приказом ФНС России от 17 февраля 2014 г. № ММВ-7-7/53@ (далее – Регламент ФНС России).

Заместитель Руководителя ФНС России по решению Руководителя в соответствии с распределением обязанностей взаимодействует (в том числе дает поручения) с территориальными налоговыми органами и подведомственными организациями (подпункт «в» пункта 1.14 Регламента ФНС России).

Как следует из Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (далее – Положение), 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 ФНС России имеет право осуществлять контроль за деятельностью своих территориальных органов и подведомственных организаций (подпункт 6.4 пункта 6 Положения).

Формы контроля, осуществляемого ФНС России в отношении территориальных органов, в названных положениях не конкретизированы и могут выражаться в том числе в виде доведения до территориальных органов писем, в которых рассматриваются отдельные вопросы организации работы.

Таким образом, ФНС России направила в территориальные органы оспариваемое Письмо, позиция в котором согласована письмом Минфина России от 17 октября 2022 г. № 03-04-07/100488, действуя в пределах своей компетенции и предоставленных полномочий, а также реализуя возложенные на нее функции и задачи.

В соответствии с требованиями пункта 1 части 5 статьи 217<sup>1</sup> 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 неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

Между тем подобного основания по данному делу не имеется.

Оспариваемое Письмо содержит разъяснения по вопросу определения минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения от обложения налогом на доходы физических лиц, основанные на положениях пунктов 2–4, подпункта 1 пункта 6 статьи 217<sup>1</sup> НК РФ. При этом изложенные в Письме разъяснения не изменяют и не дополняют законодательство о налогах и сборах, а воспроизведенные в Письме конкретные нормы НК РФ и сопутствующая им интерпретация соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений и не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Статьей 217<sup>1</sup> Налогового кодекса Российской Федерации установлены особенности освобождения от налогообложения доходов от продажи объектов недвижимого имущества, абзацем первым пункта 2 которой предусмотрено, что если иное не установлено данной статьей, 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.

В пункте 3 названной статьи перечислены условия, при соблюдении которых (хотя бы одного из них) минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества в целях данной статьи составляет три года.

Из пункта 4 статьи 217<sup>1</sup> НК РФ следует, что в случаях, не указанных в пункте 3 названной статьи, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет.

Таким образом, указанными положениями статьи 217<sup>1</sup> НК РФ определены условия освобождения от уплаты налога на доходы физических лиц при продаже объектов недвижимого имущества для случаев, установленных пунктом 3 данной статьи, когда минимальным предельным сроком нахождения недвижимого имущества во владении физических лиц при соблюдении хотя бы одного из таких случаев признается срок в три года, а в остальных (не предусмотренных пунктом 3) случаях согласно пункту 4 этой статьи минимальным предельным сроком нахождения объекта недвижимого имущества во владении физических лиц признается срок в пять лет.

Подпунктом 1 пункта 6 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса установлено, что законом субъекта Российской Федерации вплоть до нуля для всех или отдельных

категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества может быть уменьшен минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, указанный в пункте 4 данной статьи.

Следовательно, при отсутствии в субъекте Российской Федерации нормативного правового акта в форме закона субъекта Российской Федерации, устанавливающего минимальный предельный срок владения физическим лицом объектом недвижимого имущества, на территории такого субъекта Российской Федерации действует установленный пунктом 4 статьи 217<sup>1</sup> НК РФ минимальный предельный срок владения физическим лицом объектом недвижимого имущества в пять лет для случаев, не указанных в пункте 3 этой статьи.

Предусмотренную статьей 217<sup>1</sup> НК РФ налоговую льготу на освобождение от уплаты НДФЛ в случаях продажи недвижимого имущества физические лица могут реализовать при обращении в налоговый орган, в котором они состоят на учете в качестве налогоплательщиков.

Обязанности налогоплательщиков уплачивать законно установленные налоги, встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена Кодексом, 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.

Согласно положениям статьи 83 НК РФ 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 Кодексом (пункт 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<sup>1</sup> и 3<sup>4</sup> статьи 362, пункте 4<sup>1</sup> статьи 382, пункте 2<sup>1</sup> статьи 408 Кодекса, 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 1–6, 8 и 13 статьи 85 Кодекса,

или на основании заявления физического лица, представленного в любой налоговый орган по его выбору (пункт 7).

Статьей 228 НК РФ предусмотрено, что физические лица производят исчисление и уплату налога на доходы физических лиц исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности, и имущественных прав, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 17<sup>1</sup> статьи 217 Кодекса, когда такие доходы не подлежат налогообложению, а также если иное не предусмотрено главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Кодекса (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 Кодекса (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 Кодексом, – при отсутствии места жительства) налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 4).

В соответствии с пунктом 2 статьи 11 НК РФ под местом жительства физического лица понимается адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

С учетом приведенных положений НК РФ для целей исчисления НДФЛ определяющим является место постановки на учет налогоплательщика, а не местонахождение его имущества, при этом приоритетным местом постановки физического лица на учет в налоговом органе является его место жительства, поскольку общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, уплачивается по месту жительства.

Кроме того, связь уплаты НДФЛ физическим лицом с местом учета в налоговом органе по месту своего жительства, а не по месту нахождения проданного объекта недвижимого имущества обусловлена также бюджетным законодательством Российской Федерации, в котором закреплены нормы о перераспределении налоговых доходов между бюджетом федерального уровня и бюджетами субъектов Российской Федерации, а также бюджетами муниципальных образований.

Так, в соответствии с абзацем четвертым пункта 2 статьи 56, абзацем вторым пункта 2 статьи 61, абзацами вторым, третьим и четвертым пункта 2 статьи 61<sup>1</sup>, абзацем вторым пункта 2 статьи 61<sup>2</sup> Бюджетного кодекса Российской Федерации доходы от налога на доходы физических лиц являются налоговыми доходами бюджетов субъектов Российской Федерации, бюджетов муниципальных образований (поселений, муниципальных районов, городских

округов) и подлежат в полном объеме зачислению в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по нормативам, установленным бюджетным законодательством Российской Федерации.

Следовательно, налог на доходы физических лиц в полном объеме зачисляется 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.

Анализ приведенных норм в их совокупности и взаимосвязи свидетельствует, что субъект Российской Федерации своим законом может уменьшить минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, указанный в пункте 4 статьи 217<sup>1</sup> 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.

Иное толкование не представляется возможным, поскольку означало бы возможность распоряжения налоговыми доходами, причитающимися иным получателям.

Таким образом, дав разъяснения территориальным налоговым органам, ФНС России в Письме не изменила и не дополнила действующее налоговое законодательство Российской Федерации, в связи с чем содержание оспариваемого акта, вопреки доводам административного истца, не устанавливает не предусмотренные приведенными в нем положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

Не являясь по своей правовой природе нормативным правовым актом, Письмо не подлежало государственной регистрации по Правилам подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009, его издание не требовало официального опубликования.

Ссылки административного истца на данные по ее обращениям органами законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации ответы не могут быть приняты во внимание, поскольку данные органы не наделены полномочиями в соответствии с положениями статьи 34<sup>2</sup> НК РФ по даче письменных разъяснений по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, равно как и законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах.

По приведенным выше мотивам Письмо не подлежит признанию недействующим по результатам проверки его содержания, поскольку оно не оказывает общерегулирующего воздействия на общественные

правоотношения, отличного от требований закона, права и законные интересы административного истца не нарушает.

Руководствуясь статьями 175–180, 217<sup>1</sup> Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

**решил:**

в удовлетворении административного искового заявления Кипкеевой Таубиче Азрет-Алиевны о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 25 октября 2022 г. № БС-4-11/14345@ отказать.

Решение может быть обжаловано в Апелляционную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в течение месяца со дня его принятия в окончательной форме.

Судья Верховного Суда  
Российской Федерации



О.Н. Нефедов