

УТВЕРЖДЕН
постановлением Президиума
Верховного Суда
Российской Федерации
от 25 марта 2026 года № 4А/2026

Тематический обзор
Верховного Суда Российской Федерации
№ 3/2026

О РАССМОТРЕНИИ СУДАМИ ОБЩЕЙ ЮРИСДИКЦИИ
СПОРОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ ОТДЕЛЬНЫХ
ПОЛОЖЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

Список применяемых сокращений

1. БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации.
2. ГК РФ, Гражданский кодекс – Гражданский кодекс Российской Федерации.
3. ЖК РФ – Жилищный кодекс Российской Федерации.
4. КАС РФ – Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации.
5. НК РФ, Налоговый кодекс – Налоговый кодекс Российской Федерации.
6. СК РФ – Семейный кодекс Российской Федерации.
7. Закон о приватизации жилищного фонда – Закон Российской Федерации от 4 июля 1991 г. № 1541-І «О приватизации жилищного фонда в Российской Федерации».
8. Закон о статусе военнослужащих – Федеральный закон от 27 мая 1998 г. № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих».
9. Закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ – Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».
10. Закон о банкротстве – Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».
11. Закон от 29 декабря 2006 г. № 256-ФЗ – Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 256-ФЗ «О дополнительных мерах государственной поддержки семей, имеющих детей».

12. Закон об исполнительном производстве – Федеральный закон от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».
13. Закон от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ – Федеральный закон от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости».
14. Закон от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ – Федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».
15. ЕГРИП – Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей.
16. ЕГРН – Единый государственный реестр недвижимости.
17. ЕНС – единый налоговый счет.
18. Налогоплательщик – плательщик налогов, сборов и страховых взносов.
19. НДФЛ – налог на доходы физических лиц.
20. УСН – упрощенная система налогообложения.

Верховным Судом Российской Федерации проведено изучение и обобщение практики рассмотрения судами общей юрисдикции в 2020–2025 годах споров, связанных с применением законодательства о налогах и сборах.

В целях обеспечения единообразного подхода к разрешению указанных споров и устранения ошибок, допускаемых судами по отдельным категориям таких споров, необходимо обратить внимание на следующие правовые позиции.

I. Общие вопросы, связанные с правами и обязанностями налогоплательщиков

1. Неполучение налогоплательщиком надлежащим образом направленного налогового уведомления и (или) требования об уплате задолженности не освобождает его от обязанности по уплате соответствующих платежей.

Решением суда первой инстанции удовлетворены требования налогового органа к налогоплательщику о взыскании задолженности по транспортному налогу.

В апелляционной жалобе налогоплательщик указал, что налоговым органом нарушена процедура взыскания, поскольку налоговое уведомление и требование об уплате задолженности по адресу регистрации он не получал.

Суд апелляционной инстанции, оставляя без изменения решение суда первой инстанции, отметил следующее.

Налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги (пункт 1 статьи 3, подпункт 1 пункта 1 статьи 23 НК РФ).

Налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, в частности автомобили (пункт 1 статьи 357, пункт 1 статьи 358 НК РФ).

Налогоплательщики – физические лица уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления (абзац первый пункта 3 статьи 363 НК РФ).

При неисполнении в установленный срок обязанности по уплате налога налогоплательщику направляется требование об уплате налога (пункт 6 статьи 58, пункт 2 статьи 69 НК РФ в редакции, действовавшей на день возникновения спорных правоотношений).

Налоговое уведомление и требование об уплате налога могут быть переданы физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлены по почте заказным письмом, а также в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. Налоговое уведомление, направленное по почте заказным письмом, считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма (пункт 4 статьи 52, пункт 6 статьи 69 НК РФ в редакции, действовавшей на день возникновения спорных правоотношений).

Согласно пункту 5 статьи 31 НК РФ в случае направления документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, по почте такие документы направляются налоговым органом налогоплательщику – физическому лицу, не являющемуся индивидуальным предпринимателем, по адресу места его жительства (места пребывания) или по предоставленному налоговому органу адресу для направления документов, указанных в названном пункте, содержащемуся в Едином государственном реестре налогоплательщиков.

Постановка физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, на учет в налоговом органе осуществляется налоговым

органом по месту его жительства (пребывания – при отсутствии у физического лица места жительства на территории Российской Федерации) на основании информации, сообщаемой органами, указанными в пунктах 1–6 и 8 статьи 85 НК РФ, либо на основании заявления физического лица, представляемого в любой налоговый орган по своему выбору (пункт 7 статьи 83 НК РФ в редакции, действовавшей на день возникновения спорных правоотношений).

Учет физического лица в налоговом органе по новому месту его жительства осуществляется на основании сведений о факте регистрации, сообщаемых в соответствии со статьей 85 НК РФ органами, осуществляющими регистрацию физического лица по месту его жительства (пункт 4 статьи 84 НК РФ).

Между тем в силу пункта 2¹ статьи 23 НК РФ налогоплательщики – физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, помимо обязанностей, предусмотренных пунктом 1 названной статьи, обязаны сообщать налоговому органу о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими.

Из материалов дела следовало, что налогоплательщик, являясь в спорный налоговый период собственником транспортного средства – автомобиля, обязанность по уплате транспортного налога не исполнил.

Налоговый орган на основании поступивших из регистрирующего органа сведений исчислил транспортный налог и выставил налогоплательщику налоговое уведомление, а в последующем – требование об уплате налога. Указанные документы направлялись по адресу налогоплательщика, содержащемуся в информационной базе налогового органа (по прежнему адресу места жительства налогоплательщика). В рамках межведомственного взаимодействия какая-либо информация об изменении места регистрации налогоплательщика по месту жительства в налоговый орган не поступала. Налоговый орган по новому месту регистрации налогоплательщика транспортный налог не исчислял, налоговое уведомление не направлял.

Налогоплательщик, будучи собственником транспортного средства и не получив налогового уведомления об уплате транспортного налога, не сообщил налоговому органу об этом.

Данные обстоятельства не свидетельствуют о ненадлежащем исполнении налоговым органом обязанности по направлению налогоплательщику налогового уведомления и требования об уплате задолженности, а также не освобождают налогоплательщика от обязанности по уплате соответствующего платежа.

С учетом изложенного суд первой инстанции правомерно взыскал с налогоплательщика задолженность по транспортному налогу.

2. С 1 января 2023 г. налоговый орган однократно направляет налогоплательщику требование об уплате задолженности в размере отрицательного сальдо ЕНС. При изменении размера отрицательного сальдо ЕНС новое требование об уплате задолженности не направляется.

Налоговый орган, выявив у налогоплательщика задолженность по транспортному налогу за период, предшествующий 1 января 2023 г., 25 мая 2023 г. сформировал и направил ему требование об уплате задолженности.

Требование налогоплательщиком не исполнено, в связи с чем в отношении данной задолженности мировым судьей был вынесен и в последующем отменен судебный приказ.

Также налогоплательщиком не исполнена обязанность по уплате страховых взносов за 2023 год.

Приведенные обстоятельства послужили основанием для обращения налогового органа в суд с административным иском о взыскании с налогоплательщика задолженности по страховым взносам в совокупном фиксированном размере за 2023 год.

Решением суда первой инстанции требование налогового органа удовлетворено.

Суд апелляционной инстанции, оставляя решение суда первой инстанции без изменения, относительно довода налогоплательщика о том, что выставленное 25 мая 2023 г. требование об уплате задолженности не имеет отношения к спорной задолженности за 2023 год, указал следующее.

С 1 января 2023 г. Законом от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ введен институт ЕНС, под которым признается форма учета налоговыми органами денежного выражения совокупной обязанности, денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа (пункт 2 статьи 11³ НК РФ).

В случае, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, меньше денежного выражения совокупной обязанности, формируется отрицательное сальдо ЕНС (пункт 3 статьи 11³ НК РФ).

Неисполнение обязанности по уплате налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, повлекшее формирование отрицательного сальдо ЕНС налогоплательщика, является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате задолженности (абзац первый пункта 1 статьи 69 НК РФ).

Требованием об уплате задолженности признается извещение налогоплательщика о наличии отрицательного сальдо ЕНС и сумме задолженности с указанием налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов на момент направления требования, а также об обязанности уплатить в установленный срок сумму долга (абзац второй пункта 1 статьи 69 НК РФ).

Для исполнения требования об уплате задолженности необходимо уплатить (перечислить) сумму задолженности в размере отрицательного сальдо ЕНС на дату исполнения (пункт 3 статьи 69 НК РФ).

Таким образом, при наличии отрицательного сальдо ЕНС предусмотрено однократное выставление требования. Направление последующих требований при увеличении отрицательного сальдо ЕНС не требуется. Соответственно, при увеличении отрицательного сальдо ЕНС налоговому органу предоставлена возможность обращения в суд без направления нового требования.

В рассматриваемом случае налоговым органом обязанность по направлению в адрес налогоплательщика требования об уплате задолженности исполнена 25 мая 2023 г.

23 ноября 2023 г. налоговый орган принял и направил налогоплательщику решение о взыскании задолженности по страховым взносам за 2023 год.

Ввиду того, что требование по состоянию на 25 мая 2023 г. сформировано налоговым органом в связи с наличием у налогоплательщика на данную дату отрицательного сальдо ЕНС и указанная задолженность не погашена, у налогового органа отсутствовала обязанность направлять новое требование при изменении отрицательного сальдо ЕНС после выставления первоначального требования.

3. Несовпадение суммы, заявленной налоговым органом к взысканию в административном исковом заявлении, и суммы, указанной в требовании об уплате задолженности, не является основанием для возвращения такого заявления.

Налоговый орган обратился в суд с административным иском о взыскании с налогоплательщика задолженности по уплате земельного налога и налога на имущество физических лиц за 2022 год.

Определением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, налоговому органу возвращено административное исковое заявление на основании пункта 8 части 1 статьи 129 КАС РФ ввиду несоблюдения налоговым органом порядка обращения в суд с административным исковым заявлением о взыскании обязательных платежей и санкций, поскольку требование об уплате соответствующих задолженностей в адрес налогоплательщика не направлялось (статьи 286, 287 КАС РФ).

Суд кассационной инстанции отменил принятые судами судебные акты, указав, что суды, применив положения КАС РФ, оставили без внимания следующее.

Согласно статье 11³ НК РФ ЕНС признается форма учета налоговыми органами денежного выражения совокупной обязанности, денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа.

Сальдо ЕНС представляет собой разницу между общей суммой денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, и денежным выражением совокупной обязанности.

Отрицательное сальдо ЕНС формируется, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, меньше денежного выражения совокупной обязанности.

Требованием об уплате задолженности признается извещение налогоплательщика о наличии отрицательного сальдо ЕНС и сумме задолженности с указанием налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов на момент направления требования, а также об обязанности уплатить в установленный срок сумму задолженности (пункт 1 статьи 69 НК РФ).

Таким образом, при наличии отрицательного сальдо ЕНС налогоплательщику направляется одно требование об уплате задолженности и не предусмотрено выставление последующих требований при увеличении

отрицательного сальдо ЕНС. При увеличении отрицательного сальдо ЕНС налоговый орган обращается в суд без направления нового требования.

Соответственно, сумма в требовании об уплате задолженности, представляемом в суд, может не совпадать с суммой, заявленной к взысканию в административном исковом заявлении.

В данном случае в силу статей 14, 62, 84 КАС РФ налоговый орган обязан представить в суд иные, дополнительные документы и (или) иную информацию в подтверждение обстоятельств, на которые ссылается как на основания своих требований, и такие документы приобщаются к материалам дела. При этом суд должен принять все зависящие от него и предусмотренные законом меры для представления дополнительных доказательств с целью всестороннего, полного и объективного выяснения имеющих юридическое значение обстоятельств дела, прав и обязанностей сторон.

Учитывая, что на стадии возбуждения административного дела судья может не усмотреть связи между представленными доказательствами и фактами, подлежащими установлению, и отказать в принятии административного иска либо его возвратить, полученные судом дополнительные (иные) доказательства, отвечающие правилам относимости и допустимости доказательств, изучаются в процессе исследования доказательств.

Из материалов дела следовало, что 24 мая 2023 г. налогоплательщику выставлено требование об уплате задолженности по транспортному налогу за предшествующий налоговый период. В последующем налогоплательщику направлено налоговое уведомление об уплате в срок не позднее 1 декабря 2023 г. земельного налога и налога на имущество физических лиц за 2022 год.

Следовательно, налоговым органом обязанность по направлению в адрес налогоплательщика требования об уплате задолженности исполнена 24 мая 2023 г., при увеличении отрицательного сальдо ЕНС направления нового требования не требовалось.

Ввиду изложенного оспоренные судебные акты признаны судом кассационной инстанции незаконными и необоснованными, административное исковое заявление направлено в суд первой инстанции для решения вопроса о принятии его к производству.

4. В совокупной обязанности не подлежат учету недоимка по налогам и задолженность по пеням, возможность принудительного

взыскания которых утрачена в силу истечения сроков, установленных для их взыскания, до даты вступления в законную силу судебного акта о восстановлении пропущенного срока либо судебного акта о взыскании таких сумм.

28 октября 2019 г. налоговый орган направил налогоплательщику требование об уплате задолженности, возникшей в связи с неуплатой налога за 2018 год, со сроком исполнения 9 декабря 2019 г.

Данное требование налогоплательщиком не исполнено.

В последующем в связи с введением в действие Закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ налоговый орган, формируя первоначальное отрицательное сальдо ЕНС налогоплательщика, включил в него спорную задолженность за 2018 год и 16 мая 2023 г. направил налогоплательщику требование об уплате задолженности со сроком исполнения 15 июня 2023 г., которое также не исполнено.

22 февраля 2024 г. налоговый орган обратился в суд с административным иском к налогоплательщику о взыскании задолженности за 2018 год.

Суд первой инстанции, удовлетворяя требование налогового органа, пришел к выводу о соблюдении налоговым органом срока обращения в суд, исчислив его со дня истечения срока исполнения требования об уплате задолженности от 16 мая 2023 г. При этом суд, руководствуясь положениями пункта 1 части 9 статьи 4 Закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ, исходил из того, что требование об уплате задолженности, направленное после 1 января 2023 г., прекращает действие ранее направленных требований в случае, если налоговым органом на основании таких требований не приняты меры взыскания, предусмотренные Налоговым кодексом.

Суд апелляционной инстанции, позицию которого поддержал суд кассационной инстанции, решение суда первой инстанции отменил, отметив следующее.

Согласно пункту 1 части 1 статьи 4 Закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ сальдо ЕНС физического лица формируется на 1 января 2023 г. с учетом особенностей, предусмотренных данной статьей, в порядке, аналогичном установленному статьей 11³ НК РФ, на основании имеющихся у налоговых органов по состоянию на 31 декабря 2022 г. сведений о суммах не исполненных налогоплательщиком обязанностей по уплате налогов, иных обязательных платежей и санкций.

В целях пункта 1 части 1 статьи 4 Закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ в суммы неисполненных обязанностей не включаются суммы недоимок по налогам и задолженности по пеням, по которым по состоянию на 31 декабря 2022 г. истек срок их взыскания (пункт 1 части 2 статьи 4 названного закона).

Недоимки по налогам и задолженности по пеням, по которым истек срок их взыскания, не учитываются при определении размера совокупной обязанности до даты вступления в законную силу судебного акта о восстановлении пропущенного срока либо судебного акта о взыскании таких сумм (подпункт 2 пункта 7 статьи 11³ НК РФ).

Таким образом, действующее правовое регулирование не предполагает включения в размер совокупной обязанности налогоплательщика недоимки по налогам и задолженности по пеням, возможность принудительного взыскания которых утрачена в силу истечения сроков, установленных законодательством о налогах и сборах для их взыскания, до даты вступления в законную силу судебного акта о восстановлении пропущенного срока либо судебного акта о взыскании таких сумм.

В рассматриваемом деле в отношении спорной задолженности за 2018 год мировым судьей 5 октября 2020 г. вынесено определение об отказе в принятии заявления о вынесении судебного приказа ввиду пропуска налоговым органом срока обращения в суд.

Следовательно, налоговый орган при формировании сальдо ЕНС налогоплательщика в связи с введением в действие Закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ включил в него задолженность, срок взыскания которой пропущен, доказательств уважительности причин пропуска срока обращения в суд не представил.

Требование, выставленное 16 мая 2023 г., не могло компенсировать ранее допущенные ошибки налогового органа в части своевременного обращения в суд по вопросу взыскания задолженности.

В связи с этим для включения спорной задолженности в совокупную обязанность налогоплательщика суду необходимо было разрешить вопрос о восстановлении срока для ее взыскания.

В другом деле у налогоплательщика образовалась задолженность по страховым взносам за 2019, 2020, 2021 годы и по пене, в отношении которой требование об уплате не направлялось.

Налоговый орган, формируя на 1 января 2023 г. отрицательное сальдо ЕНС налогоплательщика, включил в него данную задолженность и 29 июня

2023 г. направил налогоплательщику через личный кабинет единое требование.

Данное требование в установленный срок не исполнено.

Налоговый орган обратился в суд с требованием о взыскании этой задолженности.

Суд первой инстанции решением, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, разрешая вопрос о правомерности взыскания спорной задолженности, пришел к выводу о соблюдении налоговым органом срока на обращение в суд, исчислив его с 29 июня 2023 г., и административный иск налогового органа удовлетворил.

Суд кассационной инстанции, отменяя принятые судами судебные акты и направляя административное дело на новое рассмотрение, указал на нарушение налоговым органом сроков, предусмотренных статьей 70 НК РФ для выставления требования об уплате задолженности.

В рассматриваемом случае судам надлежало в хронологическом порядке с учетом положений налогового законодательства, действовавших в спорные расчетные (налоговые) периоды, оценить действия налогового органа по начислению налогоплательщику и взысканию с него недоимок по страховым взносам, проверив соблюдение всей совокупности сроков, установленных как для направления налогового требования, так и для принудительного взыскания недоимки, выясняя, не было ли утрачено налоговым органом право на ее взыскание.

5. После 1 января 2023 г. уплаченная налогоплательщиком сумма задолженности по налогу и (или) иному обязательному платежу учитывается налоговым органом в качестве единого налогового платежа и ее принадлежность определяется в последовательности, установленной пунктом 8 статьи 45 НК РФ, независимо от выраженного налогоплательщиком в соответствующем платежном документе волеизъявления на погашение задолженности по конкретному налогу за определенный период.

Согласно налоговому уведомлению от 15 августа 2023 г. налогоплательщику начислены к уплате транспортный, земельный налоги и налог на имущество физических лиц за 2022 год.

Ввиду неуплаты перечисленных налогов налогоплательщику направлено требование об уплате задолженности со сроком исполнения 1 декабря 2023 г. Данное требование не исполнено.

Указанные обстоятельства послужили основанием для обращения налогового органа 10 июля 2024 г. в суд с административным иском с заявлением о взыскании спорной задолженности.

Суд первой инстанции административный иск удовлетворил.

Суд апелляционной инстанции, с позицией которого согласился суд кассационной инстанции, решение суда первой инстанции отменил. При этом исходил из того, что у налогоплательщика взыскиваемая задолженность отсутствует, сумма, заявленная к уплате в налоговом уведомлении от 15 августа 2023 г., погашена налогоплательщиком 22 января 2024 г., то есть до вынесения решения суда.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, проверяя законность принятых судами судебных актов и оставляя в силе решение суда первой инстанции, обратила внимание на изменение порядка уплаты налогов, сборов и взносов в виде единого налогового платежа при введении с 1 января 2023 г. института ЕНС.

Принадлежность сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, определяется налоговыми органами на основании учтенной на ЕНС налогоплательщика суммы его совокупной обязанности с соблюдением последовательности, определенной пунктом 8 статьи 45 НК РФ.

Судом установлено, что сумма, уплаченная налогоплательщиком 22 января 2024 г., была зачтена налоговым органом на ЕНС налогоплательщика с учетом последовательности, предусмотренной пунктом 8 статьи 45 НК РФ, в уплату более ранних задолженностей – по страховым взносам за 2022 год со сроком уплаты 9 января 2023 г. и по УСН за 2022 год со сроком уплаты 28 апреля 2023 г.

Следовательно, у налогоплательщика сохранилась задолженность по транспортному, земельному налогам и налогу на имущество физических лиц за 2022 год, требование о взыскании которой правомерно удовлетворено судом первой инстанции.

6. Утрата налоговым органом возможности предъявления к исполнению исполнительного документа о взыскании задолженности по обязательным платежам и санкциям в связи с истечением установленного для этого срока может являться основанием для признания данной задолженности безнадежной к взысканию.

Мировым судьей вынесен судебный приказ о взыскании с налогоплательщика задолженности по транспортному налогу и пени. Судебный приказ вступил в законную силу. Налоговый орган судебный приказ в установленный срок судебному приставу-исполнителю на исполнение не предъявил.

Налогоплательщик обратился в суд с требованием о признании указанной задолженности безнадежной к взысканию в связи с истечением срока ее принудительного взыскания.

Суды трех инстанций не усмотрели оснований для признания задолженности безнадежной к взысканию, указав, что налоговый орган воспользовался своим правом на обращение в суд, судом принято решение о взыскании с налогоплательщика недоимки по транспортному налогу и задолженности по пеням, а порядок исполнения судебных актов регулируется законодательством об исполнительном производстве.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя принятые судами судебные акты и принимая по делу новое решение об удовлетворении требования налогоплательщика, исходила из следующего.

Обязанность по уплате налога прекращается в случаях, поименованных в пункте 3 статьи 44 Налогового кодекса, в том числе в связи с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога (подпункт 5 названного пункта).

К их числу относится признание недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списание в случаях, установленных в статье 59 НК РФ.

В силу подпункта 4 пункта 1 статьи 59 НК РФ безнадежной к взысканию признается задолженность, числящаяся за налогоплательщиком и повлекшая формирование отрицательного сальдо ЕНС такого лица, погашение и (или) взыскание которой оказались невозможными ввиду принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания задолженности в связи с истечением установленного срока ее взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании задолженности.

Взыскание задолженности за счет имущества физического лица осуществляется в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации об исполнительном производстве (пункт 7 статьи 48 НК РФ

в редакции, действовавшей на день возникновения спорных правоотношений).

Судебный приказ является исполнительным документом и приводится в исполнение в порядке, установленном для исполнения судебных решений (часть 3 статьи 123¹ КАС РФ, пункт 2 части 1 статьи 12 Закона об исполнительном производстве).

Судебные приказы могут быть предъявлены к исполнению в течение трех лет со дня их выдачи (часть 1¹ статьи 356 КАС РФ, часть 3 статьи 21 Закона об исполнительном производстве).

В случае истечения и невозможности восстановления судом срока предъявления исполнительного документа к исполнению судебный пристав-исполнитель в трехдневный срок со дня поступления к нему исполнительного документа выносит постановление об отказе в возбуждении исполнительного производства (пункт 3 части 1 статьи 31 Закона об исполнительном производстве).

Частью 1 статьи 357 КАС РФ для взыскателя, пропустившего срок предъявления исполнительного документа к исполнению, предусмотрена возможность обратиться в суд первой инстанции, рассматривавший административное дело, с заявлением о восстановлении пропущенного срока, если восстановление указанного срока предусмотрено федеральным законом.

Судом достоверно установлено, что исполнительный лист к судебному приставу-исполнителю не направлялся, документов, подтверждающих восстановление налоговому органу пропущенного срока предъявления исполнительного документа к исполнению, суду не представлено, оснований для восстановления налоговому органу пропущенного срока предъявления исполнительного документа к исполнению не имеется.

Таким образом, налоговый орган в установленные сроки надлежащие меры по предъявлению исполнительного документа к исполнению для принудительного взыскания задолженности не принял, как и не принял таких мер после истечения установленного трехлетнего срока для предъявления исполнительного документа к исполнению.

Следовательно, в рассматриваемом случае налоговым органом утрачена возможность предъявления к исполнению судебного приказа о взыскании недоимки по транспортному налогу и пеней в связи с истечением установленного для этого срока, что является основанием для признания данной задолженности безнадежной к взысканию.

7. В случае утраты налоговым органом права на принудительное взыскание задолженности по основному обязательству по исполнительному документу пеня на такую задолженность не начисляется и взысканию не подлежит.

Налоговый орган обратился в суд с административным иском заявлением о взыскании пени по задолженности по страховым взносам на обязательное медицинское страхование, мотивируя требование тем, что решением суда от 3 февраля 2016 г. с налогоплательщика взыскана сумма задолженности по страховым взносам на обязательное медицинское страхование за 2015 год; в связи с неуплатой данной задолженности в отношении ее исчислена пеня, обязанность по уплате которой налогоплательщиком также не исполнена.

Суд первой инстанции решением, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, требование налогового органа удовлетворил.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, не соглашаясь с выводами судов и отказывая налоговому органу в удовлетворении заявленного требования, исходила из того, что по смыслу статьи 75 НК РФ пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налогов начиная со дня возникновения недоимки по день (включительно) исполнения такой обязанности.

Обязанность по уплате пени производна от основного налогового обязательства и является способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

Положения Налогового кодекса не предполагают возможности начисления пеней на суммы тех налогов, право на взыскание которых налоговым органом утрачено. Это обусловлено тем, что пени не могут быть взысканы в отсутствие обязанности по уплате суммы налога, равно как и при истечении сроков на ее принудительное взыскание.

Следовательно, пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры по принудительному взысканию суммы налога.

Сведения о том, что задолженность по страховым взносам на обязательное медицинское страхование за спорный налоговый период погашена либо возможность ее взыскания не утрачена, в материалах дела отсутствовали.

Согласно информации, поступившей от судебного пристава-исполнителя, налоговому органу было отказано в возбуждении в отношении налогоплательщика исполнительного производства на основании исполнительного листа, выданного по решению суда о взыскании с него указанной задолженности, в связи с истечением срока предъявления исполнительного документа к исполнению. Данный срок судом не восстанавливался, доказательств уважительности причин пропуска срока принудительного взыскания задолженности суду не представлено.

Таким образом, в связи с утратой налоговым органом права на принудительное взыскание по исполнительному документу задолженности по основному обязательству у судов отсутствовали основания для взыскания с налогоплательщика пени, исчисленной в отношении указанной задолженности.

8. При завершении процедуры реализации имущества в отношении должника, не освобожденного от дальнейшего исполнения обязательств по уплате налоговой задолженности, на данную задолженность с даты завершения указанной процедуры начисляются пени.

Решением арбитражного суда налогоплательщик (далее также – должник) признан банкротом, в отношении должника введена, а в последующем завершена процедура реализации имущества.

В определении о завершении процедуры реализации имущества арбитражный суд пришел к выводу о неприменении в отношении должника правил об освобождении от исполнения обязательств, поскольку им совершены неправомерные действия при возникновении обязательных платежей, задолженность по которым была включена в реестр требований кредиторов, а также допускались недобросовестные действия непосредственно перед введением и в ходе процедуры банкротства.

По заявлению налогового органа арбитражным судом в отношении имеющейся у налогоплательщика задолженности по обязательным платежам и санкциям выдан исполнительный лист, на основании которого указанная задолженность включена налоговым органом в отрицательное сальдо ЕНС налогоплательщика.

Обязанность по уплате задолженности налогоплательщиком не исполнена, на сумму отрицательного сальдо ЕНС начислены пени, с требованием о взыскании которых налоговый орган обратился в суд.

Решением суда первой инстанции налоговому органу отказано в удовлетворении заявленного требования.

Суд апелляционной инстанции, с позицией которого согласился суд кассационной инстанции, отменил решение суда первой инстанции и удовлетворил требование налогового органа с учетом следующего.

По общему правилу после завершения расчетов с кредиторами гражданин, признанный банкротом, освобождается от дальнейшего исполнения требований кредиторов, в том числе требований кредиторов, не заявленных при введении реструктуризации долгов гражданина или реализации имущества гражданина (пункт 3 статьи 213²⁸ Закона о банкротстве).

Между тем Законом о банкротстве установлены случаи, когда суд не вправе освободить должника от требований кредиторов по причине нарушения прав и законных интересов кредиторов.

В силу положений пункта 4 статьи 213²⁸ Закона о банкротстве освобождение гражданина от обязательств не допускается в случае, если доказано, что при возникновении или исполнении обязательства, на котором основано требование в деле о банкротстве гражданина, последний действовал незаконно. Вопрос о наличии либо отсутствии обстоятельств, при которых должник не может быть освобожден от исполнения обязательств, разрешается судом при вынесении определения о завершении реализации имущества должника.

Согласно пункту 1 статьи 75 НК РФ в случае неисполнения в установленные сроки обязанности по уплате причитающихся сумм налогов налогоплательщик должен уплатить в бюджетную систему Российской Федерации пени.

Сумма пеней учитывается в совокупной обязанности со дня учета на ЕНС недоимки, в отношении которой рассчитана данная сумма (пункт 6 статьи 11³ НК РФ).

Таким образом, при завершении процедуры реализации имущества в отношении должника, не освобожденного от дальнейшего исполнения обязательств по уплате налоговой задолженности, последний в случае ее непогашения не может быть освобожден от начисления пеней на указанную задолженность в соответствии со статьей 75 НК РФ. Начисление пеней в данном случае осуществляется с даты завершения в отношении должника процедуры реализации имущества.

9. Признание гражданина несостоятельным (банкротом) освобождает его от уплаты взносов на обязательное страхование в качестве индивидуального предпринимателя с момента принятия решения о признании данного гражданина банкротом.

В 2017 году решением арбитражного суда гражданин признан банкротом с открытием в отношении его процедуры реализации имущества.

Государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя прекращена 28 декабря 2020 г. на основании решения налогового органа о признании индивидуального предпринимателя недействующим; заявление о прекращении деятельности в качестве индивидуального предпринимателя гражданин в налоговый орган не направлял.

В 2022 году налоговый орган обратился в суд с требованием к этому гражданину как к бывшему индивидуальному предпринимателю о взыскании задолженности по страховым взносам на обязательное страхование за 2020 год.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, требование налогового органа удовлетворено.

Разрешая заявленные требования, суды исходили из того, что гражданин, будучи зарегистрированным в спорный налоговый период в качестве индивидуального предпринимателя, являлся плательщиком страховых взносов, обязанность по их уплате не исполнил, порядок и сроки взыскания задолженности налоговым органом соблюдены.

Довод гражданина об отсутствии у него статуса индивидуального предпринимателя с момента принятия арбитражным судом решения о признании его как физического лица банкротом (8 декабря 2017 г.) суды посчитали основанным на неправильном толковании норм материального права.

Судебная коллегия по административным делам Верхового Суда Российской Федерации, не соглашаясь с такой позицией и отменяя принятые судами трех инстанций судебные акты, указала на следующее.

В силу подпункта 2 пункта 1 статьи 419 НК РФ индивидуальные предприниматели признаются плательщиками страховых взносов.

Согласно пункту 9 статьи 22³ Закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ государственная регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя утрачивает силу после внесения об этом записи в ЕГРИП,

за исключением случаев, предусмотренных пунктами 10 и 11 названной статьи.

Так, в пункте 10 статьи 22³ Закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ в редакции, действовавшей на момент возникновения спорных правоотношений, установлено, что в случае смерти физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, признания его судом несостоятельным (банкротом), прекращения в принудительном порядке по решению суда его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, вступления в силу приговора суда, которым ему назначено наказание в виде лишения права заниматься предпринимательской деятельностью на определенный срок, государственная регистрация такого лица в качестве индивидуального предпринимателя утрачивает силу с момента соответственно его смерти, принятия судом решения о признании его несостоятельным (банкротом) или о прекращении в принудительном порядке его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, вступления в силу судебного акта.

Данной нормой корреспондируют положения пункта 1 статьи 216 Закона о банкротстве, в соответствии с которыми с момента принятия арбитражным судом решения о признании индивидуального предпринимателя банкротом и о введении реализации имущества гражданина утрачивает силу государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя, а также аннулируются лицензии на осуществление отдельных видов предпринимательской деятельности.

Согласно статье 24 ГК РФ гражданин отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание.

Таким образом, федеральный законодатель закрепляет полную имущественную ответственность физического лица независимо от наличия статуса индивидуального предпринимателя и не разграничивает имущество гражданина как физического лица и как индивидуального предпринимателя.

Соответственно, с момента принятия арбитражным судом решения о признании гражданина банкротом и решения о введении реализации имущества гражданина последний утрачивает статус индивидуального предпринимателя.

В рассматриваемом случае решением арбитражного суда 2017 года гражданин признан банкротом с открытием в отношении его процедуры реализации имущества, следовательно, с этого момента его государственная

регистрация в качестве индивидуального предпринимателя прекращена в силу закона.

Само по себе наличие в ЕГРИП записи о том, что гражданин является индивидуальным предпринимателем, и отсутствие у налогового органа сведений о принятом в отношении этого гражданина решении о признании его банкротом не могут возлагать на него обязанность по уплате страховых взносов.

10. У гражданина, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществляющего предпринимательскую деятельность, может возникнуть обязанность по исчислению и уплате НДС.

Гражданин оспорил в суде решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, выразившегося в неисчислении и неуплате за соответствующий период НДС с доходов от осуществления деятельности по реализации и сдаче в аренду объектов недвижимого имущества. При этом настаивал на отсутствии в его действиях предпринимательской деятельности.

Суды трех инстанций признали решение налогового органа законным.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, проверяя законность обжалуемых судебных актов и оставляя заявленное гражданином требование без удовлетворения, констатировала следующее.

Абзацем четвертым пункта 2 статьи 11 НК РФ предусмотрено, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них названным кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Следовательно, отсутствие государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя само по себе не означает, что деятельность гражданина не может быть квалифицирована в качестве предпринимательской, если по своей сути она фактически является таковой.

Индивидуальные предприниматели признаются налогоплательщиками НДС (пункт 1 статьи 143 НК РФ).

Таким образом, у гражданина, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществляющего предпринимательскую деятельность, возникает обязанность по исчислению и уплате НДС.

Объектом налогообложения НДС в силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе и на безвозмездной основе.

Согласно материалам дела по результатам выездной налоговой проверки выявлены множественные факты использования гражданином в предпринимательской деятельности объектов недвижимого имущества в целях извлечения доходов, в том числе от сдачи нежилых помещений в аренду, предоставления офисных помещений вновь создаваемым юридическим лицам в качестве адресов места нахождения; а также реализации принадлежащих ему на праве собственности объектов недвижимого имущества коммерческого назначения, не предназначенного для использования в личных целях либо для семейных нужд.

На момент проведения данной проверки согласно Единому государственному реестру налогоплательщиков постановка гражданина на налоговый учет в качестве индивидуального предпринимателя не осуществлялась.

При изложенных обстоятельствах с учетом того, что действия, направленные на получение доходов от пользования имуществом коммерческого назначения, носили систематический непрерывный характер в течение нескольких лет, налоговым органом правомерно вменены гражданину налоговые режимы как лицу, осуществляющему предпринимательскую деятельность, и доначислен НДС за соответствующие периоды, а также пени по указанному налогу.

II. Вопросы, связанные с отдельными видами налогов, иных обязательных платежей

11. Признание договора дарения недействительным с применением последствий недействительности сделки и фактический возврат сторон в первоначальное положение свидетельствуют об отсутствии у налогоплательщика дохода, подлежащего налогообложению НДФЛ, по данному договору.

Налогоплательщик, получив в 2020 году по договору дарения недвижимое имущество в виде земельного участка и части жилого дома, НДФЛ не уплатил, в связи с чем по результатам проведенной камеральной проверки налоговый орган принял решение о привлечении его к ответственности.

В 2023 году вступившим в законную силу решением суда договор дарения признан недействительным, применены последствия недействительности ничтожной сделки, прекращено право собственности налогоплательщика на упомянутые земельный участок и часть жилого дома.

Право собственности на данные объекты недвижимости вновь зарегистрировано за дарителем. Несмотря на это, налоговый орган обратился в суд с требованием к налогоплательщику о взыскании недоимки по НДФЛ, пени и штрафных санкций.

Суд первой инстанции, придя к выводу, что налогоплательщик не получил подлежащий налогообложению доход в смысле, придаваемом данному понятию в пункте 1 статьи 41 НК РФ, отказал налоговому органу в удовлетворении заявленного требования.

Суд апелляционной инстанции, с которым согласился суд кассационной инстанции, решение суда первой инстанции отменил и принял новое решение о взыскании с налогоплательщика недоимки по НДФЛ, пени и штрафных санкций.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, поддержав позицию суда первой инстанции, указала на следующее.

Возникновение обязанности по уплате налога связывается с наличием объекта налогообложения, одним из которых является доход (пункт 1 статьи 38 НК РФ).

Согласно статье 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 и 25 названного кодекса.

Исходя из предписаний пункта 18¹ статьи 217 НК РФ налогом облагаются доходы в денежной и натуральной формах, получаемые физическими лицами в порядке дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев от не имеющих статуса индивидуального предпринимателя физических лиц, не являющихся для одаряемого членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ (супругами, родителями и детьми, в том числе

усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

Облагаемым налогом доходом в этом случае по существу выступает вменяемая гражданину выгода в виде экономии на расходах по созданию (приобретению) соответствующего имущества, являющегося предметом договора дарения.

Вместе с тем по смыслу пункта 2 статьи 167 ГК РФ признание сделки по отчуждению имущества недействительной означает, что передача имущества не состоялась.

В такой ситуации экономическую выгоду от приобретения гражданином в дар имущества следует признать утраченной, что в соответствии со статьями 41, 209 НК РФ свидетельствует об отсутствии у одаряемого полученного дохода как объекта налогообложения.

12. Продавец обязан уплатить НДФЛ в случае, когда сделка признана недействительной, но последствия недействительности данной сделки по реализованному объекту недвижимости не применены.

Налоговый орган обратился в суд с требованием о взыскании с налогоплательщика (продавца) недоимки по НДФЛ, возникшей у него в связи с реализацией по договору купли-продажи объекта недвижимого имущества, а также пени и штрафа.

Решением суда первой инстанции требование налогового органа удовлетворено.

Налогоплательщик (продавец), не согласившись с таким решением, обжаловал его в суд апелляционной инстанции, полагая, что у него отсутствует доход по указанному договору ввиду признания его в судебном порядке недействительным, прекращения права собственности покупателя на объект недвижимости в связи с уничтожением последнего.

Суд апелляционной инстанции, отменив решение суда первой инстанции, принял новое решение, которым отказал налоговому органу во взыскании недоимки по НДФЛ, пени и штрафа.

Суд кассационной инстанции, отменив апелляционное определение, оставил в силе решение суда первой инстанции, обратив внимание на следующее.

Согласно пункту 2 статьи 167 ГК РФ при недействительности сделки каждая из сторон обязана возвратить другой все полученное по сделке,

а в случае невозможности возвратить полученное в натуре (в том числе тогда, когда полученное выражается в пользовании имуществом, выполненной работе или предоставленной услуге) возместить его стоимость, если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом.

По смыслу статьи 54 НК РФ налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции.

В рассматриваемом случае судом последствия недействительности сделки по спорному объекту недвижимости не применены, поскольку данный объект был уничтожен новым собственником после заключения договора купли-продажи, что подтверждено выпиской из ЕГРН, согласно которой объект недвижимости снят с регистрационного учета в связи с прекращением существования.

Следовательно, требование налогового органа о взыскании с налогоплательщика задолженности по НДФЛ, возникшей в связи с реализацией по договору купли-продажи объекта недвижимого имущества, являлось правомерным.

13. Распоряжение продавца денежными средствами по сделке купли-продажи в пользу третьего лица не освобождает продавца от уплаты НДФЛ с соответствующего дохода.

Налогоплательщик привлечен налоговым органом к налоговой ответственности за непредставление налоговой декларации и неуплату НДФЛ с дохода от реализации в 2021 году квартиры по договору купли-продажи.

Налогоплательщик, не соглашаясь с налоговым органом, оспорил его решение в судебном порядке, мотивируя требование тем, что в спорный налоговый период (2021 год) доход не получал, оплата стоимости квартиры произведена третьему лицу в 2024 году. По мнению налогоплательщика, при уступке права требования оплаты по договору купли-продажи квартиры иному лицу продавец доход не получает, соответственно, у него не возникают обязанности по отражению дохода в налоговой декларации и уплате НДФЛ.

Суды трех инстанций пришли к выводу о том, что налоговый орган правомерно начислил налогоплательщику НДФЛ и штрафные санкции, с учетом следующего.

На основании пункта 1 статьи 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

Судами установлено, что налогоплательщик реализовал по договору купли-продажи находившуюся в его собственности менее установленного минимального предельного срока владения квартиру. При этом уступил безвозмездно иному лицу право требования оплаты по указанному договору.

Таким образом, налогоплательщик, уступая право требования оплаты по договору купли-продажи квартиры, по своему усмотрению распорядился принадлежащим ему имущественным правом, выходя из правоотношений по оплате квартиры с ее покупателем. Отказ от получения денежных средств по сделке в пользу третьего лица свидетельствует о распоряжении своим правом на доход.

14. Денежные суммы, полученные в качестве возмещения реального ущерба, не образуют дохода, с которого уплачивается НДФЛ, и налогообложению не подлежат.

Судом утверждено мировое соглашение, заключенное между гражданином и обществом, по условиям которого общество приняло на себя обязательство возместить гражданину убытки в размере 6,5 млн руб., являющиеся разницей между размером денежных средств, уплаченных за строительство квартиры, и стоимостью квартиры на дату расторжения договора участия в долевом строительстве.

Общество, выплатив гражданину указанную сумму денежных средств, представило как налоговый агент в налоговый орган справку о том, что гражданином получен доход, при выплате которого не удержан НДФЛ.

Налоговый орган на основании данной справки исчислил гражданину к уплате НДФЛ.

Гражданин обратился в суд с требованием к налоговому органу о перерасчете суммы НДФЛ, отмечая, что сумма денежных средств, полученная в качестве возмещения убытков, не является доходом.

Суд первой инстанции, позицию которого поддержали суды апелляционной и кассационной инстанций, требования гражданина удовлетворил на основании следующего.

В соответствии с Налоговым кодексом доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая на основании глав 23 и 25 поименованного кодекса (пункт 1 статьи 41 НК РФ).

В пункте 2 статьи 15 ГК РФ под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

В рассматриваемом споре после расторжения договора участия в долевом строительстве цена на товар на соответствующем рынке возросла. Ввиду этого гражданину выплачены денежные средства в виде разницы между размером денежных средств, уплаченных на строительство квартиры, и стоимостью аналогичной квартиры на дату расторжения договора участия в долевом строительстве, что согласуется с пунктом 2 статьи 393¹ ГК РФ, закрепляющей положения о возмещении убытков при прекращении договора.

Следовательно, в данном случае выплаченная обществом сумма направлена на возмещение реального ущерба, в связи с чем не является экономической выгодой (доходом) и не подлежит налогообложению.

15. Признание законного представителя несовершеннолетнего банкротом не освобождает несовершеннолетнего от исполнения обязанности по уплате задолженности по НДФЛ, реализация которой осуществляется его законными представителями.

В 2021 году несовершеннолетний получил в дар от лица, не являющегося близким родственником в соответствии с СК РФ, объект недвижимого имущества.

В 2022 году законным представителем несовершеннолетнего (матерью) в налоговый орган представлена налоговая декларация. Исчисленная в декларации сумма НДФЛ не уплачена.

Налоговый орган обратился в суд с требованием к несовершеннолетнему в лице его законного представителя (матери) о взыскании задолженности по НДФЛ за 2021 год.

Суд первой инстанции решением, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, требование налогового органа удовлетворил, отметив следующее.

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 1 статьи 45 НК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 207 НК РФ налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Таким образом, федеральный законодатель не исключает несовершеннолетних детей из числа налогоплательщиков НДФЛ.

В пункте 1 статьи 26 НК РФ закреплено, что налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в том числе через законного представителя.

Законными представителями налогоплательщика – физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации (пункт 2 статьи 27 НК РФ).

Законными представителями несовершеннолетнего являются его родители, усыновители, опекуны (статьи 26, 28 ГК РФ, статья 64 СК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 21 ГК РФ способность гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их (гражданская дееспособность) возникает в полном объеме с наступлением совершеннолетия, то есть по достижении восемнадцатилетнего возраста.

Следовательно, в случае возникновения у несовершеннолетнего обязанности по уплате обязательных платежей данную обязанность исполняют его законные представители.

На довод матери несовершеннолетнего о завершении в отношении ее процедуры реализации имущества и об освобождении от дальнейшего исполнения требований кредиторов, что препятствует взысканию с нее указанной суммы, суды указали, что признание законного представителя несовершеннолетнего банкротом не освобождает самого несовершеннолетнего от уплаты НДФЛ с дохода, полученного им в результате приобретения права собственности на квартиру.

16. У супруга (супруги) индивидуального предпринимателя не возникает обязанности по уплате НДФЛ на сумму, полученную от сдачи в аренду в предпринимательских целях недвижимого имущества, находящегося в совместной собственности, если налог на такой доход в полном объеме уплачен индивидуальным предпринимателем.

Индивидуальный предприниматель, осуществляя предпринимательскую деятельность с применением УСН, получал доход от сдачи в аренду с согласия супруги нежилого помещения, находящегося в их совместной собственности.

Налог на указанный доход начислен и уплачен им как единый налог на совокупный доход по УСН по ставке 6 %.

Налоговый орган, полагая, что у супруги индивидуального предпринимателя имеется обязанность по уплате налога на 1/2 часть полученного этим предпринимателем дохода от сдачи в аренду находящегося в их совместной собственности нежилого помещения, начислил ей НДФЛ.

В связи с неуплатой в добровольном порядке исчисленной суммы на основании направленных супруге индивидуального предпринимателя налогового уведомления и требования налоговый орган обратился с соответствующим требованием в суд.

Решением суда первой инстанции требование налогового органа удовлетворено.

Судом апелляционной инстанции указанное решение отменено, налоговому органу отказано в удовлетворении заявленного требования.

Суд кассационной инстанции оставил в силе решение суда первой инстанции.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя принятые судами первой и кассационной инстанций судебные акты и соглашаясь с судом апелляционной инстанции, указала на следующее.

Физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, самостоятельно исчисляют и уплачивают суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет (подпункт 1 пункта 1, пункт 2 статьи 227 НК РФ).

Данные лица по смыслу положений главы 26² НК РФ вправе применять в своей деятельности УСН.

Участники совместной собственности, если иное не предусмотрено соглашением между ними, сообща владеют и пользуются общим имуществом. Распоряжение имуществом, находящимся в совместной собственности, осуществляется по согласию всех участников, которое предполагается независимо от того, кем из участников совершается сделка по распоряжению имуществом. Каждый из участников совместной собственности вправе совершать сделки по распоряжению общим имуществом, если иное не вытекает из соглашения всех участников. Имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью, если договором между ними не установлен иной режим этого имущества (пункты 1–3 статьи 253, пункт 1 статьи 256 ГК РФ).

В силу пунктов 2 и 3 статьи 35 СК РФ при совершении одним из супругов сделки по распоряжению общим имуществом супругов предполагается, что он действует с согласия другого супруга; для совершения одним из супругов сделки по распоряжению недвижимостью и сделки, требующей нотариального удостоверения и (или) регистрации в установленном законом порядке, необходимо получить нотариально удостоверенное согласие другого супруга.

Из анализа приведенных норм следует, что законодатель не запрещает индивидуальному предпринимателю в предпринимательских целях сдавать в аренду недвижимое имущество, находящееся в совместной собственности его и супруга (супруги), если он получил на это нотариально удостоверенное согласие последнего. При наличии такого условия предприниматель имеет право заключать договоры аренды от своего имени.

При этом полученный индивидуальным предпринимателем, применяющим УСН, доход, в том числе от сдачи в аренду нежилого помещения с согласия супруга (супруги), удостоверенного в нотариальном порядке, в полном объеме облагается налогом в рамках УСН.

Применительно к рассматриваемому делу индивидуальный предприниматель на основании доверенности, являющейся документом, удостоверяющим согласие его супруги на использование супругом нежилого помещения в своей предпринимательской деятельности с получением всей поступающей от такого распоряжения имуществом прибыли на его расчетный счет, единолично заключил договор аренды нежилого помещения, находящегося в совместной собственности супругов.

Индивидуальный предприниматель осуществлял предпринимательскую деятельность, в том числе по использованию нежилого помещения, и получал доход от нее единолично,

как налогоплательщик вел учет своих доходов и расходов, самостоятельно сдавал декларации в налоговый орган.

Доход от сдачи в аренду нежилого помещения в полном объеме отражен индивидуальным предпринимателем в налоговой декларации. Налог на указанный доход начислен и уплачен им как единый налог на совокупный доход по УСН по ставке 6 %.

Со стороны супруги притязаний на данный доход не заявлено. Документов, подтверждающих заключение между супругами договоров или иных соглашений о разделе совместно нажитого имущества и извлекаемых при его использовании доходов, в материалы дела не представлено.

При таких обстоятельствах основания для удержания с супруги индивидуального предпринимателя НДФЛ от суммы денежных средств, поступивших по договору аренды, отсутствовали. Иное толкование допускало бы двойное налогообложение в отношении одной и той же налоговой базы – полученного по договору аренды дохода, что законодательством о налогах и сборах не допускается.

17. Если кадастровая стоимость реализованного объекта недвижимости не была внесена в ЕГРН по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности, размер НДФЛ, подлежащий уплате в случае занижения налогооблагаемого дохода, может определяться исходя из рыночной стоимости реализованного объекта недвижимости.

Решением налогового органа налогоплательщик привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, выразившегося в неуплате НДФЛ в отношении дохода, полученного в 2020 году от продажи недвижимого имущества.

Налоговый орган исходил из того, что сумма такого дохода и, как следствие, налоговая база по НДФЛ налогоплательщиком занижены, поскольку согласно сведениям, содержащимся в информационных ресурсах налоговых органов, кадастровая стоимость реализованных объектов недвижимости по состоянию на 1 января 2020 г. больше, чем указано в договоре купли-продажи.

Налогоплательщик оспорил решение налогового органа в судебном порядке.

Суды трех инстанций пришли к выводу о законности решения налогового органа.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, установив, что сведения о кадастровой стоимости реализованных налогоплательщиком объектов недвижимости не были внесены в ЕГРН по состоянию на 1 января 2020 г., пришла к выводу о незаконности применения налоговым органом кадастровой стоимости при принятии оспариваемого решения.

Отменяя принятые судами судебные акты и направляя административное дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указала на следующее.

Согласно пункту 2 статьи 214¹⁰ НК РФ в случае, если доходы налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества меньше, чем кадастровая стоимость этого объекта, внесенная в ЕГРН 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. В случае, если кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества, указанного в данном пункте, отсутствует в ЕГРН 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.

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 ЕГРН по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности. Отсутствие сведений о кадастровой стоимости объекта

недвижимости в ЕГРН является препятствием для ее применения в целях налогообложения.

В силу статьи 40 НК РФ, 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 поименованной статьи).

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 статьи 40 НК РФ).

Конституционное требование об уплате только законно установленных налогов и сборов 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.

Пункт 12 статьи 40 НК РФ 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.

Кроме того, правовое регулирование, закрепленное в статье 40 НК РФ, не только позволяет корректировать цены сделок налогоплательщиков, обеспечивая безусловное выполнение обязанности платить законно установленные налоги, но и предоставляет возможность доказывать необоснованность действий налогового органа, направленных на доначисление налогов.

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

С учетом этого при новом рассмотрении административного дела суды пришли к выводу о неправильном определении налоговым органом налоговой базы по НДФЛ и, соответственно, размера налога, в связи с чем признали оспоренное решение налогового органа незаконным.

18. Для целей налогообложения дохода от реализации объекта недвижимости, приобретенного в виде объекта незавершенного строительства, минимальный предельный срок владения следует исчислять с даты регистрации в ЕГРН права собственности на образованный после завершения строительства объект.

Налогоплательщик в 2020 году реализовал по договору купли-продажи жилой дом, доход не задекларировал, НДФЛ не уплатил.

Налоговый орган, считая, что налогоплательщик владел реализованным объектом менее установленного минимального предельного срока владения, привлек его к налоговой ответственности, назначил штраф, доначислил НДФЛ.

Ввиду неуплаты налогоплательщиком указанной задолженности налоговый орган обратился в суд с требованием о ее взыскании.

Суд первой инстанции оставил требование налогового органа без удовлетворения. Выясняя вопрос о минимальном предельном сроке владения жилым домом для целей налогообложения, исходил из того, что он получен налогоплательщиком в 2016 году в дар от матери в виде объекта незавершенного строительства, в связи с чем к спорным правоотношениям подлежит применению пункт 3 статьи 217¹ НК РФ, устанавливающий минимальный предельный срок владения объектом недвижимости три года.

Суд апелляционной инстанции, позицию которого поддержал суд кассационной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и принимая решение о взыскании с налогоплательщика спорной задолженности, указал следующее.

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 (пункт 2 статьи 217¹ НК РФ).

В силу пункта 4 статьи 217¹ НК РФ минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества на праве собственности

составляет пять лет, за исключением случаев, указанных в пункте 3 статьи 217¹ названного кодекса.

Для объектов недвижимого имущества, полученных в собственность по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником налогоплательщика в соответствии с СК РФ, минимальный предельный срок владения составляет три года (подпункт 1 пункта 3 статьи 217¹ НК РФ).

Право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в ЕГРН органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней (пункт 1 статьи 131 Гражданского кодекса).

Право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации (статья 219 ГК РФ).

В части 8 статьи 40 Закона от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ закреплено, что снятие с государственного кадастрового учета объекта незавершенного строительства и государственная регистрация прекращения прав на этот объект, если государственный кадастровый учет и государственная регистрация прав в отношении его были осуществлены ранее, осуществляются одновременно с государственным кадастровым учетом созданных в результате завершения строительства этого объекта здания, сооружения или всех помещений либо машино-мест в них и государственной регистрацией прав на них.

Согласно материалам дела 10 мая 2016 г. налогоплательщик получил от матери по договору дарения объект незавершенного строительства со степенью готовности 14 %, право собственности на который зарегистрировано 19 мая 2016 г.

Жилой дом построен и введен в эксплуатацию в декабре 2016 г., технический паспорт составлен 5 декабря 2016 г., 21 декабря 2016 г. жилой дом поставлен на государственный кадастровый учет и ему присвоен кадастровый номер.

29 августа 2017 г. налогоплательщик обратился с заявлением о государственной регистрации права собственности на жилой дом одновременно с заявлением о прекращении права собственности на объект незавершенного строительства.

Право собственности на жилой дом зарегистрировано 6 сентября 2017 г., объект незавершенного строительства снят с кадастрового учета 7 сентября 2017 г.

Таким образом, в 2020 году налогоплательщик реализовал не объект незавершенного строительства, приобретенный по договору дарения 10 мая 2016 г., а созданный им в декабре 2016 г. новый объект недвижимости – жилой дом, в связи с чем минимальный предельный срок владения таким объектом исчисляется с даты государственной регистрации права собственности на жилой дом и составляет пять лет.

19. Минимальный предельный срок владения собственником реализованной квартирой, ранее переданной ему Фондом поддержки обманутых дольщиков в качестве меры поддержки обманутых дольщиков, исчисляется с даты полной оплаты стоимости жилого помещения по соответствующему договору долевого участия.

Налогоплательщик оспорил в судебном порядке решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности и доначислении НДФЛ от продажи в 2021 году квартиры.

В обоснование заявленных требований сослался на то, что он является лицом, пострадавшим от действий недобросовестного застройщика: в 2013 году приобрел по договору с жилищно-строительным кооперативом право требования в отношении квартиры, паевой взнос внес в полном объеме; в установленный договором срок (IV квартал 2014 г.) квартира не была предоставлена по независящим от него обстоятельствам – застройщик признан банкротом; фонд поддержки обманутых дольщиков области в качестве меры поддержки обманутого дольщика предоставил ему квартиру.

По мнению налогоплательщика, срок владения указанной квартирой для целей налогообложения подлежит исчислению с даты оплаты пая, а не с даты государственной регистрации права собственности на предоставленную квартиру.

Суды трех инстанций, придя к выводу о законности решения налогового органа, констатировали, что срок владения реализованной 21 мая 2021 г. налогоплательщиком квартирой подлежал исчислению с даты государственной регистрации его права собственности на этот объект недвижимого имущества (26 апреля 2021 г.) и составляет менее

минимального предельного срока владения, установленного пунктом 4 статьи 217¹ НК РФ.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации, отменяя принятые судами судебные акты и удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, отметила следующее.

Передача фондом поддержки обманутых дольщиков квартиры налогоплательщику в собственность осуществлена в рамках реализации сделки, заключенной им с жилищно-строительным кооперативом, самостоятельная возмездная сделка по поводу приобретения реализованной квартиры с фондом поддержки обманутых дольщиков не заключалась, реальная возможность приобрести в собственность жилое помещение, указанное в договоре от 29 апреля 2013 г., у налогоплательщика отсутствовала, притом что оплата по договору произведена в полном объеме в день его подписания.

Именно факт оплаты 29 апреля 2013 г. по договору с жилищно-строительным кооперативом позволил налогоплательщику участвовать в программе по обеспечению прав пострадавших участников долевого строительства и воспользоваться такой мерой поддержки, как безвозмездное получение от фонда поддержки обманутых дольщиков в собственность жилого помещения взамен предусмотренного названным договором.

Таким образом, расходы, связанные с приобретением в собственность жилого помещения, налогоплательщик понес не в 2021 году при заключении с фондом поддержки обманутых дольщиков договора о безвозмездной передаче (пожертвования) имущественного права требования на жилое помещение и соглашения о передаче квартиры в качестве меры поддержки, а при внесении оплаты жилищно-строительному кооперативу во исполнение договора, заключенного 29 апреля 2013 г.

Согласно пункту 2 статьи 217¹ НК РФ срок владения жилым помещением, приобретенным налогоплательщиком по договору участия в долевом строительстве, по договору об участии в жилищно-строительном кооперативе исчисляется с даты полной оплаты его стоимости.

Следовательно, срок владения налогоплательщиком реализованной 15 мая 2021 г. квартирой для целей налогообложения необходимо исчислять с даты полной оплаты им стоимости жилого помещения по договору с жилищно-строительным кооперативом, то есть с 29 апреля 2013 г., в связи с чем полученный налогоплательщиком от реализации данной квартиры доход подлежал освобождению от налогообложения в силу положений пункта 17¹ статьи 217, пункта 2 статьи 217¹ НК РФ.

20. Минимальный предельный срок владения жилым помещением, приобретенным с использованием средств материнского (семейного) капитала, исчисляется с даты использования указанных средств членом семьи налогоплательщика – владельцем сертификата на материнский (семейный) капитал.

Налогоплательщик, оформив 9 января 2020 г. право на 1/6 долю в праве общей собственности на квартиру, ранее приобретенную его отцом с привлечением средств материнского (семейного) капитала, 17 марта 2020 г. реализовал ее по договору купли-продажи. Налог от дохода, полученного по указанной сделке, не уплатил.

Налоговый орган начислил налогоплательщику НДФЛ, а также штрафные санкции, неуплата которых в добровольном порядке послужила основанием для обращения налогового органа в суд.

Суд первой инстанции пришел к выводу о законности требования налогового органа, исчислившего минимальный предельный срок владения спорным объектом недвижимости с даты регистрации на него права собственности за налогоплательщиком (9 января 2020 г.), и административный иск удовлетворил.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, не соглашаясь с выводом суда первой инстанции, исходили из следующего.

Согласно пункту 1 части 1 статьи 10 Закона от 29 декабря 2006 г. № 256-ФЗ средства (часть средств) материнского (семейного) капитала могут направляться на приобретение (строительство) жилого помещения, осуществляемое гражданами посредством совершения любых не противоречащих закону сделок и участия в обязательствах путем безналичного перечисления указанных средств организации, в том числе кредитной, предоставившей по кредитному договору (договору займа) денежные средства на указанные цели.

Лицо, получившее сертификат, его супруг (супруга) обязаны оформить жилое помещение, приобретенное с использованием средств (части средств) материнского (семейного) капитала, в общую собственность такого лица, его супруга (супруги), детей (в том числе первого, второго, третьего ребенка и последующих детей) с определением размера долей по соглашению (часть 4 статьи 10 Закона от 29 декабря 2006 г. № 256-ФЗ).

Такое оформление осуществляется в течение 6 месяцев после полной выплаты задолженности по кредиту (займу), средства которого были направлены полностью или частично на погашение ранее полученного

кредита (займа) на приобретение (строительство) этого жилого помещения, и погашения регистрационной записи об ипотеке указанного жилого помещения (подпункт «в» пункта 15¹ Правил направления средств (части средств) материнского (семейного) капитала на улучшение жилищных условий, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 12 декабря 2007 г. № 862).

Таким образом, приобретенные по договору купли-продажи с участием средств материнского капитала объекты недвижимости не могут быть оформлены в собственность без учета интересов детей, которые в силу закона признаются участниками долевой собственности на объект недвижимости, приобретенный с использованием средств материнского капитала.

При этом по смыслу положений пункта 2 статьи 8¹, пункта 2 статьи 218, пункта 2 статьи 223 Гражданского кодекса при приобретении жилого помещения с использованием средств материнского (семейного) капитала право общей долевой собственности у родителей и детей на такое имущество возникает с момента использования материнского (семейного) капитала и приобретения права собственности на жилое помещение лицом, использовавшим средства материнского (семейного) капитала.

Соответственно, действия титульного собственника по регистрации долей в праве на основании соглашения об их определении не являются сделкой, направленной на приобретение или отчуждение имущества (долей), и не отменяют права собственности на доли, подлежащие оформлению на детей.

Судом установлено, что отцом налогоплательщика на основании договора купли-продажи от 23 января 2012 г. с использованием кредитных средств приобретена квартира.

27 августа 2012 г. средства материнского (семейного) капитала направлены на погашение основного долга и уплату процентов по кредиту на приобретение жилья; отцом налогоплательщика дано обязательство оформить названную квартиру в общую собственность супруги и детей в течение шести месяцев после снятия обременения (ипотеки) с указанной недвижимости.

26 ноября 2019 г. кредит погашен. 26 декабря 2019 г. между отцом налогоплательщика и всеми членами семьи во исполнение обязательства заключен договор об оформлении квартиры в общую долевую собственность, на основании которого 9 января 2020 г. за налогоплательщиком в ЕГРН

зарегистрировано право на 1/6 долю в праве общей собственности на указанную квартиру.

При изложенных обстоятельствах право собственности на долю в квартире возникло у налогоплательщика с даты использования его отцом средств материнского (семейного) капитала на погашение обязательств по кредиту на приобретение жилья – 27 августа 2012 г.

Следовательно, налогоплательщик владел спорным объектом недвижимости свыше установленного минимального предельного срока (с 27 августа 2012 г. по 17 марта 2020 г.) и доход от его продажи освобождается от налогообложения.

21. Минимальный предельный срок владения жилым помещением, предоставленным налогоплательщику в собственность бесплатно в порядке статьи 15 Закона о статусе военнослужащих, для целей налогообложения составляет три года.

Налогоплательщику в порядке статьи 15 Закона о статусе военнослужащих предоставлена бесплатно в собственность квартира, право собственности на которую зарегистрировано в ЕГРН 18 января 2016 г.

В связи с продажей указанной квартиры 20 ноября 2019 г. налогоплательщик направил в налоговый орган декларацию с указанием дохода 0 руб., сумма налога к уплате в бюджет не исчислена.

Налоговый орган доначислил к уплате НДФЛ и назначил штраф, считая, что квартира находилась в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока, установленного законом для целей налогообложения (менее пяти лет).

Суды трех инстанций пришли к выводу о законности решения налогового органа.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации отменила принятые судами судебные акты в связи со следующим.

По смыслу Закона о приватизации жилищного фонда под приватизацией жилых помещений понимается бесплатная передача в собственность граждан Российской Федерации на добровольной основе занимаемых ими жилых помещений в государственном и муниципальном жилищном фонде на условиях социального найма; гражданам не может быть отказано в приватизации занимаемых ими жилых помещений

на предусмотренных этим законом условиях, если они обратились с таким требованием (преамбула, статьи 1, 2 названного закона).

В силу части 3 статьи 49 ЖК РФ жилые помещения жилищного фонда Российской Федерации или жилищного фонда субъекта Российской Федерации по договорам социального найма предоставляются в том числе определенным федеральным законом категориям граждан, признанных по установленным ЖК РФ и (или) федеральным законом, указом Президента Российской Федерации или законом субъекта Российской Федерации основаниям нуждающимися в жилых помещениях.

Право военнослужащих на жилище предусмотрено статьей 15 Закона о статусе военнослужащих.

Согласно абзацу первому пункта 1 поименованной статьи государство гарантирует военнослужащим обеспечение их жилыми помещениями в том числе в форме предоставления им жилых помещений в порядке и на условиях, установленных указанным федеральным законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, за счет средств федерального бюджета.

Абзацем третьим пункта 1 статьи 15 Закона о статусе военнослужащих допускается возможность реализации военнослужащими права на жилище в форме предоставления жилого помещения сразу в собственность бесплатно или по договору социального найма с возможностью последующей приватизации данного помещения.

Названные виды реализации права на жилище имеют тождественные условия, равнозначную правовую природу и направлены на исполнение государством обязанности по обеспечению военнослужащих, а также членов их семей жилыми помещениями.

При данном положении военнослужащие, реализовавшие свое право на жилище в форме предоставления жилого помещения по договору социального найма и впоследствии его приватизировавшие, оказываются в неравных условиях с точки зрения возможности получения налоговой льготы по сравнению с военнослужащими, избравшими иную форму реализации данного права – получение жилого помещения сразу в собственность.

С учетом этого предоставление военнослужащим жилых помещений сразу в собственность имеет применительно к подпункту 2 пункта 3 статьи 217¹ НК РФ такие же правовые последствия, как и приватизация.

Минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, приобретенным в результате приватизации, составляет три года (подпункт 2 пункта 3 статьи 217¹ НК РФ).

Таким образом, доход, полученный налогоплательщиком от продажи предоставленного ему в порядке статьи 15 Закона о статусе военнослужащих в собственность бесплатно жилого помещения, освобождается от налогообложения при условии, что данное помещение находилось в собственности налогоплательщика в течение трех лет и более.

22. Для целей исчисления НДФЛ определяющим фактором является место постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе, а не место нахождения реализованного им имущества.

Налогоплательщик оспорил в судебном порядке решение налогового органа о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения, связанного с непредставлением налоговой декларации и неуплатой НДФЛ с дохода от продажи квартиры.

Указанное решение считал незаконным, поскольку проданная квартира находилась в его собственности более минимального предельного срока, установленного на основании подпункта 1 пункта 6 статьи 217¹ НК РФ законом субъекта Российской Федерации, в котором данная квартира расположена.

Суд первой инстанции решением, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, отказал налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, указав, что установленный в названном законе субъекта Российской Федерации минимальный предельный срок владения недвижимым имуществом в целях освобождения физических лиц от налогообложения доходов, полученных от продажи объекта недвижимого имущества на территории этого субъекта, не может быть принят во внимание в рассматриваемом случае по следующим основаниям.

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, или на основании заявления физического лица,

представленного в любой налоговый орган по его выбору (пункт 7 статьи 83 НК РФ).

Согласно пункту 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.

Физические лица производят исчисление и уплату НДФЛ, исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности, и имущественных прав, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 17¹ статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению, а также если иное не предусмотрено главой 23 названного кодекса (подпункт 2 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

Налогоплательщики, указанные в пункте 1 данной статьи, обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию с учетом положений статьи 229 НК РФ (пункт 3 статьи 228 НК РФ).

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации с учетом положений указанной статьи, уплачивается по месту жительства (месту учета по иному основанию, установленному Налоговым кодексом, – при отсутствии места жительства) налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 4 статьи 228 НК РФ).

С учетом приведенных положений НК РФ для целей исчисления НДФЛ определяющим фактором является место постановки на учет налогоплательщика, а не место нахождения 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 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, доходы от НДФЛ 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 (абзац четвертый пункта 2 статьи 56, абзац второй пункта 2 статьи 61, абзацы второй, третий и четвертый пункта 2 статьи 61¹, абзац второй пункта 2 статьи 61² БК РФ).

Следовательно, НДФЛ 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.

Судом установлено, что налогоплательщик зарегистрирован по месту жительства на территории одного субъекта Российской Федерации, тогда как проданный им объект недвижимости располагался в другом. С заявлением о постановке на учет в налоговый орган по месту нахождения принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества (проданной квартиры) он не обращался.

Соответственно, ввиду приведенного правового регулирования по месту жительства им должны были подаваться налоговая декларация и уплачиваться НДФЛ от продажи квартиры.

С учетом того, что в субъекте Российской Федерации, в котором налогоплательщик зарегистрирован по месту жительства в налоговом органе, закон, предусмотренный подпунктом 1 пункта 6 статьи 217¹ НК РФ, не принимался, налоговый орган правомерно определил минимальный предельный срок владения квартирой в целях налогообложения дохода от ее продажи с учетом пункта 4 статьи 217¹ НК РФ.

23. Имущественный налоговый вычет в размере 1 млн руб. подлежит распределению между сособственниками-продавцами, реализовавшими свои доли в праве по одному договору, пропорционально их долям в проданном объекте (предмете договора), а не пропорционально их долям в праве собственности на весь объект.

Налогоплательщик оспорил в судебном порядке решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового

правонарушения, выразившегося в непредставлении налоговой декларации и неуплате НДФЛ, мотивируя это тем, что по договору купли-продажи тремя собственниками долей в праве общей долевой собственности на земельный участок реализованы три доли, общий размер которых составил 26010/85225, по цене 520,2 тыс. руб. Оставшиеся 59245/85225 долей в праве их собственниками не отчуждались.

Размер доли в праве налогоплательщика составил 8670/85225 стоимостью 173,4 тыс. руб. Данное имущество находилось в его собственности менее установленного минимального предельного срока владения. Поскольку полученный по сделке доход не превысил установленного абзацем вторым подпункта 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ размера налогового вычета 1 млн руб., полагал, что у него отсутствуют обязанности по уплате НДФЛ и представлению налоговой декларации.

Суды трех инстанций пришли к выводу о законности решения налогового органа, в котором расчет НДФЛ произведен с учетом подпункта 3 пункта 2 статьи 220 НК РФ и имущественный налоговый вычет в размере 1 млн руб. распределен между всеми совладельцами земельного участка пропорционально их долям.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя принятые судами судебные акты, обратила внимание на то, что по смыслу подпункта 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ имущественный налоговый вычет предоставляется на объект сделки, то есть на имущество, реализованное по договору купли-продажи.

Судом установлено, что земельный участок целиком не был предметом сделки, в данном случае по договору купли-продажи реализованы принадлежащие трем собственникам три доли суммарно, образующие не весь земельный участок, а лишь его часть.

Между тем налоговый орган определил размер предоставленного налогоплательщику имущественного налогового вычета пропорционально его доле в праве собственности на весь земельный участок, а не в проданном объекте недвижимого имущества.

Таким образом, расчет налогового вычета произведен налоговым органом неверно. Имущественный налоговый вычет в размере 1 млн руб. подлежал распределению между тремя собственниками-продавцами, реализовавшими свои доли в праве по одному договору, пропорционально их долям в проданном объекте (предмете договора), а не пропорционально их долям в праве собственности на весь земельный участок.

Ошибочный расчет налогового вычета повлек необоснованное увеличение начисленного налогоплательщику НДФЛ.

При изложенных обстоятельствах решение налогового органа являлось незаконным.

24. Налогоплательщик вправе уменьшить сумму дохода, полученную от реализации объекта недвижимого имущества, на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением данного имущества, в том числе в случае, если он подтвердил понесенные расходы в ходе налоговой проверки либо в суде.

Налогоплательщик представил в налоговый орган налоговую декларацию по НДФЛ, в которой при исчислении налога, подлежащего уплате от дохода, полученного от продажи квартиры, применен имущественный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ, сумма налога к уплате исчислена в размере 0 руб.

По результатам проведения налоговым органом камеральной проверки налогоплательщик привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, выразившегося в неуплате суммы налога от дохода, полученного от реализации квартиры, ввиду неправильного его исчисления.

Налогоплательщик оспорил решение налогового органа в судебном порядке. Также просил о предоставлении ему права уменьшить сумму облагаемых налогом доходов, полученных от продажи квартиры, на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением квартиры.

Суд первой инстанции, удовлетворяя заявленные требования, исходил из того, что налоговым органом не дана оценка документам, влекущим улучшение положения налогоплательщика, в том числе документам, подтверждающим несение расходов, связанных с приобретением квартиры.

Отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении заявленного налогоплательщиком требования, суд апелляционной инстанции, с выводами которого согласился суд кассационной инстанции, исходил из того, что реализация права налогоплательщика уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, носит заявительный характер; при отсутствии волеизъявления налогоплательщика и

непредставлении документов, перечисленных в подпункте 6 пункта 3 статьи 220 НК РФ, у налогового органа не имеется возможности самостоятельно уменьшить налоговую базу на фактически произведенные и документально подтвержденные расходы, связанные с приобретением реализованного имущества.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, оставляя в силе решение суда первой инстанции, указала на следующее.

Налогоплательщик вместо получения имущественного налогового вычета в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ).

Для реализации указанного права налогоплательщик обратился в суд, приложив в качестве обоснования необходимые документы.

Согласно пункту 7 статьи 6 и части 1 статьи 14 КАС РФ доказывание по административным делам осуществляется на основе принципа состязательности и равноправия сторон административного судопроизводства при активной роли суда. Данный принцип выражается в том числе в принятии судом предусмотренных поименованным кодексом мер для всестороннего и полного установления всех фактических обстоятельств по административному делу, для выявления и истребования по собственной инициативе доказательств в целях правильного разрешения административного дела (часть 2 статьи 14, часть 1 статьи 63, части 8 и 12 статьи 226 КАС РФ).

Судом установлено: налогоплательщик при переписке с налоговым органом ссылался на то, что реализованная им квартира была приобретена по договору купли-продажи за счет собственных средств, а также заемных средств по кредитному договору.

Также из решений налогового органа следовало, что при проведении налоговой проверки у налогового органа имелись документы, подтверждающие расходы на приобретение данной квартиры, в том числе кредитный договор, государственный сертификат на материнский капитал.

Таким образом, отсутствие заявления налогоплательщика об уменьшении налоговой базы на фактически произведенные расходы не могло служить основанием для отказа в их учете, поскольку доказательства их несения представлены в ходе проведения налоговой

проверки и право выбора способа определения налоговой базы по НДФЛ принадлежало налогоплательщику.

С учетом изложенного у судов апелляционной и кассационной инстанций не имелось оснований для отказа в удовлетворении заявленных налогоплательщиком требований.

В схожем деле налоговый орган обратился в суд с требованием о взыскании с налогоплательщика задолженности по НДФЛ, возникшей в связи с реализацией по договору купли-продажи квартиры, находившейся в его собственности менее установленного минимального предельного срока владения, а также пени и штрафа.

Суды трех инстанций посчитали решение налогового органа законным.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя принятые судами судебные акты, обратила внимание на неправомерность отклонения судами довода налогоплательщика о наличии у него права уменьшить доход, полученный от продажи квартиры, на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов с указанием на то, что данное право носит заявительный характер, констатировав следующее.

В силу части 4 статьи 307, части 2 статьи 308 КАС РФ суд апелляционной инстанции при наличии сведений о поступлении в суд новых доказательств сообщает об этом, раскрывая их содержание, ставит на обсуждение перед судом вопрос о принятии дополнительно представленных (новых) доказательств.

В случае если лицо заявило ходатайство о принятии и об исследовании дополнительно представленных (новых) доказательств, на которые не ссылались в апелляционной жалобе, представлении, непосредственно в судебном заседании суда апелляционной инстанции, суд апелляционной инстанции разрешает данное ходатайство с учетом мнения явившихся в судебное заседание лиц, участвующих в деле, дает оценку характеру причин непредставления данных доказательств в суд первой инстанции, а также проверяет их соответствие требованиям статей 60 и 61 КАС РФ о допустимости и относимости доказательств.

Судом установлено, что налогоплательщик не участвовал в судебном заседании суда первой инстанции, в связи с чем не имел возможности представить в материалы дела соответствующие доказательства. Документы в подтверждение несения расходов на приобретение реализованного

имущества представлены им в суд апелляционной инстанции, что свидетельствовало о его намерении воспользоваться правом на вычет.

Таким образом, непредставление налогоплательщиком заявления о получении налоговых вычетов и подтверждающих возникновение права на вычеты платежных документов в налоговый орган не свидетельствует об утрате этим лицом права на получение налогового вычета в случае реально произведенных и документально подтвержденных расходов.

Ввиду того что судом первой инстанции не была установлена сумма фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением реализованного имущества, то суду апелляционной инстанции надлежало самостоятельно разрешить спор по существу, а именно определить размер НДСЛ, подлежащего взысканию за конкретный период, с учетом особенностей применения имущественного налогового вычета, предусмотренных подпунктом 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ.

25. Обязанность по уплате транспортного налога связана с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика.

Налоговый орган обратился в суд с требованием к собственнику транспортного средства о взыскании недоимки по транспортному налогу за 2021, 2022 годы и задолженности по пени.

Суд первой инстанции решением, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, заявленное налоговым органом требование удовлетворил исходя из следующего.

Налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со статьей 358 Налогового кодекса (пункт 1 статьи 357 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 358 НК РФ объектом налогообложения признаются, в частности, автомобили, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, федеральный законодатель, устанавливая в главе 28 НК РФ транспортный налог, связывает возникновение объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика.

Налогоплательщик в своих доводах настаивал на том, что в спорные налоговые периоды не являлся собственником транспортного средства,

поскольку в 2017 году передал его в собственность иному лицу на основании определения суда об утверждении мирового соглашения.

Между тем, как установлено судом, транспортное средство зарегистрировано на налогоплательщика, налогоплательщик какие-либо действия, связанные с прекращением регистрации транспортного средства, не предпринимал.

При изложенных обстоятельствах обязанность по уплате транспортного налога возлагается на лицо, на которое транспортное средство зарегистрировано.

26. Лицо, применяющее специальный налоговый режим в виде единого сельскохозяйственного налога, освобождается от обязанности по уплате налога на имущество физических лиц в отношении предназначенного для производства сельскохозяйственной продукции объекта недвижимого имущества за тот период, в котором на указанном объекте осуществлялись подготовительные мероприятия, связанные с данной деятельностью.

Налоговый орган обратился в суд с требованием к физическому лицу, являющемуся главой крестьянского (фермерского) хозяйства (далее – также гражданин), перешедшего на уплату единого сельскохозяйственного налога, о взыскании недоимки по налогу на имущество физических лиц в отношении находящегося в его собственности здания цеха.

Решением суда первой инстанции налоговому органу отказано в удовлетворении заявленного требования ввиду использования указанного объекта недвижимости в предпринимательской деятельности для производства сельскохозяйственной продукции, что является основанием для освобождения от обязанности уплаты названного налога.

Суд апелляционной инстанции, с которым согласился суд кассационной инстанции, решение суда первой инстанции отменил, поскольку цех не был введен в эксплуатацию, в спорный налоговый период осуществлялся его капитальный ремонт, следовательно, он не использовался в предпринимательской деятельности для производства сельскохозяйственной продукции.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты судов апелляционной и кассационной инстанций, исходила из следующего.

Условия применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей определены главой 26¹ НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 346² Налогового кодекса плательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными производителями и перешедшие на его уплату в порядке, установленном главой 26¹ НК РФ.

Исходя из пункта 3 статьи 346¹ НК РФ во взаимосвязи с подпунктом 2 пункта 2 статьи 346² названного кодекса индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога, освобождаются от обязанности по уплате налога на имущество физических лиц при условии, что имущество используется при производстве сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Данное положение распространяется на крестьянские (фермерские) хозяйства (пункт 5 статьи 346¹ НК РФ).

Судом установлено, что здание цеха приобретено гражданином с целью организации деятельности по выращиванию шампиньонов.

Гражданин в спорный налоговый период зарегистрирован в качестве главы крестьянского (фермерского) хозяйства, являлся плательщиком единого сельскохозяйственного налога.

Указанный в ЕГРИП вид деятельности гражданина – выращивание грибов и трюфелей (код 01.13.6) по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, утвержденному приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 31 января 2014 г. № 14-ст, относится к разделу А «Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство» и предполагает не только непосредственное выращивание, производство и переработку сельскохозяйственной продукции и сырья, но и формирование и развитие соответствующей инфраструктуры и производственной базы для выращивания грибов, что включает проведение подготовительных работ, оборудование здания, в том числе и его ремонт под названные цели.

Соответственно, имущество может быть признано используемым в предпринимательской деятельности не только в случае и в период его фактического использования в предпринимательской деятельности, но и

в случае осуществления подготовительных мероприятий, связанных с предпринимательской деятельностью (например, ремонт помещения).

Главой крестьянского (фермерского) хозяйства в спорный налоговый период проводились мероприятия по проектированию комплекса с привязкой к конкретному помещению, согласованию элементов перепланировки, разработке бизнес-плана для определения источников объема финансирования, подготовке документов для покупки земельного участка (в последующем с органом местного самоуправления заключена соответствующая сделка), согласованию и получению технических условий с целью подключения к инженерным сетям газо-, электро- и водоснабжения, а также осуществлению строительных работ.

Таким образом, гражданином осуществлялась последовательная деятельность по приведению здания цеха в состояние, надлежащее для его использования в целях производства сельскохозяйственной продукции; назначение, технические характеристики объекта недвижимости (нежилого здания цеха) исключали возможность его использования в личных, семейных и иных целях, не связанных с предпринимательством.

При изложенных обстоятельствах физическое лицо – глава крестьянского (фермерского) хозяйства подлежало освобождению от обязанности уплаты налога на имущество физических лиц в отношении спорного объекта недвижимости.

27. При наличии у налогового органа сведений о праве налогоплательщика на получение налоговой льготы по налогу на имущество физических лиц такая льгота может быть предоставлена без заявления налогоплательщика.

Налоговый орган обратился в суд с требованием о взыскании с налогоплательщика, являющегося собственником нежилого помещения, задолженности по налогу на имущество физических лиц.

Суд первой инстанции решением, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, удовлетворил требование налогового органа.

Суды исходили в том числе из того, что основания для освобождения налогоплательщика от уплаты налога на имущество физических лиц отсутствуют; налогоплательщик не направил налоговому органу сведения об использовании имущества (нежилого помещения) в предпринимательских

целях и не уведомил о праве на предоставление налоговой льготы в соответствии с положениями статьи 407 НК РФ.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, не соглашаясь с выводами судов трех инстанций и направляя дело на новое рассмотрение, указала на следующее.

Налоговый кодекс относит к специальным налоговым режимам УСН (подпункт 2 пункта 2 статьи 18), порядок применения которой определяется главой 26² названного кодекса.

Согласно пункту 3 статьи 346¹¹ НК РФ применение УСН индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате в том числе налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378² Налогового кодекса с учетом особенностей, предусмотренных абзацем вторым пункта 10 статьи 378² данного кодекса).

В случае, если налогоплательщик, имеющий право на налоговую льготу, не представил в налоговый орган заявление о предоставлении налоговой льготы или не сообщил об отказе от применения налоговой льготы, налоговая льгота предоставляется на основании сведений, полученных налоговым органом в соответствии с Налоговым кодексом и другими федеральными законами, начиная с налогового периода, в котором у налогоплательщика возникло право на налоговую льготу (абзац четвертый пункта 6 статьи 407 НК РФ).

Судом установлено, что налогоплательщик в спорный налоговый период являлся индивидуальным предпринимателем, им направлялись в налоговый орган заявление о переходе на УСН, а также соответствующая налоговая декларация, из которой усматривалось использование нежилого помещения в предпринимательской деятельности.

В силу приведенного правового регулирования данные обстоятельства свидетельствовали о наличии у налогового органа необходимых сведений, на основании которых налогоплательщик подлежал освобождению от уплаты налога на имущество физических лиц на нежилое помещение.

28. Лицу, получающему пенсию, назначенную в предусмотренном пенсионным законодательством порядке, может быть предоставлена налоговая льгота по налогу на имущество физических лиц в отношении

нежилого помещения, не поименованного в пункте 4 статьи 407 Налогового кодекса, если она установлена законодательством субъекта Российской Федерации или муниципальными нормативными правовыми актами.

Налогоплательщик, являющийся пенсионером по старости, обратился в суд с требованием о признании незаконными действий налогового органа по начислению налога на имущество физических лиц в отношении принадлежащего ему на праве собственности объекта недвижимого имущества с наименованием согласно выписке из ЕГРН «иное помещение, строение, сооружение», расположенного на цокольном этаже жилого дома (кладовой).

По мнению налогоплательщика, ввиду нахождения указанного помещения в жилом доме он имеет право на налоговую льготу, предусмотренную подпунктом 10 пункта 1 статьи 407 НК РФ.

Суд первой инстанции решением, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, отказал налогоплательщику в удовлетворении заявленного требования на основании следующего.

Право на налоговую льготу по налогу на имущество физических лиц имеют в том числе пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лица, достигшие возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание (подпункт 10 пункта 1 статьи 407 НК РФ).

Данная льгота, как следует из пункта 4 статьи 407 Налогового кодекса, предоставляется в отношении таких объектов налогообложения, как квартира, часть квартиры или комната; жилой дом или часть жилого дома; помещение или сооружение, указанные в подпункте 14 пункта 1 статьи 407 НК РФ (специально оборудованные помещения, сооружения, используемые исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилые дома, квартиры, комнаты, используемые для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, – на период такого их использования); хозяйственное строение или сооружение, указанные в подпункте 15 пункта 1 статьи 407 НК РФ (хозяйственные строения или сооружения, площадь каждого из которых не превышает 50 кв. м и которые расположены на земельных участках для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального

жилищного строительства); гараж или машино-место.

В силу пункта 2 статьи 399 НК РФ для пенсионеров дополнительные налоговые льготы могут быть предусмотрены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, нормативными правовыми актами представительного органа федеральной территории «Сириус»).

Судом установлено, что налогоплательщик является собственником объекта недвижимости – нежилого помещения площадью 4,7 кв. м, расположенного в пределах иного объекта недвижимости – на цокольном этаже многоквартирного жилого дома, согласно выписке из ЕГРН имеет характеристики «иное помещение, строение, сооружение». Указанный объект недвижимости получен налогоплательщиком в порядке наследования от супруга, который приобрел его на основании договора купли-продажи.

Соответственно, спорный объект недвижимости не относится к поименованным в пункте 4 статьи 407 НК РФ.

Нормативный правовой акт, устанавливающий какие-либо дополнительные льготы для пенсионеров в муниципальном образовании, в котором налогоплательщик проживает и поставлен на налоговый учет, не принимался.

С учетом изложенного налоговым органом правомерно исчислен налог на имущество физических лиц и не применена льгота в отношении принадлежащего налогоплательщику на праве собственности нежилого помещения.