



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-КГ18-17303

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

19 июля 2019 г

Дело № А40-232515/2017

Резолютивная часть определения объявлена 17 июля 2019 года.
Полный текст определения изготовлен 19 июля 2019 года.

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Прониной М.В., Тютин Д.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Юмакс» на решение Арбитражного суда города Москвы от 26.03.2018 по делу № А40-232515/2017, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2018 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.08.2018 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Юмакс» к Инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по городу Москве о признании недействительным решения от 06.10.2017 № 32749 и к Управлению

Федеральной налоговой службы по городу Москве о признании недействительным решения от 05.12.2017 № 21-19/204612@.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Юмакс» – Желновод П.П., Краснов М.Ю., Пивоварчик С.С.;

от Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве – Денисаев М.А., Осипова А.С., Сорокин Б.В., Талыбов И.Л.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по городу Москве – Беляков М.А., Марковина Т.В., Нейман В.Е.,

Заслушав доклад судьи Верховного суда Российской Федерации Прониной М.В., выслушав доводы представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Инспекцией Федеральной налоговой службы № 10 по городу Москве (далее – инспекция) проведена проверка налоговой декларации общества с ограниченной ответственностью «Юмакс» (далее – общество) по налогу на имущество организаций за 2016 год, по результатам которой налоговым органом составлен акт от 09.08.2017 № 71349 и вынесено решение от 06.10.2017 № 32749 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), выразившегося в неполной уплате налога на имущество организаций в связи с недостоверным исчислением налоговой базы в отношении здания с кадастровым номером 77:01:0001010:1063, обществу доначислена сумма налога в размере 10 471 527 рублей, назначен штраф в размере 2 094 305 рублей 40 копеек.

Управление Федеральной налоговой службы по городу Москве решением от 05.12.2017 № 21-19/204612@ оставило без удовлетворения апелляционную жалобу общества на указанное решение инспекции.

Не согласившись с результатами камеральной налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать недействительным решение инспекции от 06.10.2017 № 32749 и принятое вышестоящим налоговым органом решение от 05.12.2017 № 21-19/204612@.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 26.03.2018, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2018, в удовлетворении требований общества отказано.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 14.08.2018 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить решение суда первой инстанции, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Прониной М.В. от 24.06.2019 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Инспекцией и управлением представлены отзывы на кассационную жалобу.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, в 2016 году обществу принадлежало здание, расположенное по адресу: г. Москва, ул. Ильинка, д.15, стр. 1 с кадастровым номером 77:01:0001010:1063.

Данное здание включено в Перечень объектов недвижимого имущества (зданий, строений, сооружений), в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость (пункт 277), утвержденный постановлением Правительства Москвы от 28.11.2014 № 700-ПП «Об определении перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость».

Постановлением Правительства Москвы от 21.11.2014 № 688-ПП «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки объектов капитального строительства в городе Москве», по результатам государственной кадастровой оценки кадастровая стоимость здания по состоянию на дату оценки 01.01.2014 утверждена в размере 58 209 523 рублей.

Решением комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости при Управлении Росреестра по Москве от 09.02.2016 № 51-1737/2016 (далее – комиссия), принятым по результатам рассмотрения заявления Департамента городского имущества города Москвы от 21.01.2016, результаты определения кадастровой стоимости вышеназванного здания признаны недостоверными.

Основанием для пересмотра результатов определения кадастровой стоимости явились обстоятельства, установленные актом Государственной инспекции по недвижимости города Москвы от 14.10.2014 № 9007297 о фактическом использовании здания для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, что не было учтено в ходе проведения государственной кадастровой оценки. Спорное здание при первоначальном проведении оценки включено в 12 группу «Прочие объекты», и к нему применена относящаяся к этой группе кадастровая стоимость, в то время как достоверным значением является 7 группа «Объекты офисно-делового назначения».

Законность решения комиссии подтверждена решением Московского городского суда от 27.02.2017 по делу № 3а-0204/2017, которым обществу отказано в удовлетворении требования о признании решения от 09.02.2016 № 51-1737/2016 недействительным.

На основании решения комиссии в государственный кадастр недвижимости 16.06.2016 внесены сведения о кадастровой стоимости нежилого здания с кадастровым номером 77:01:0001010:1063 в размере 863 711 646 рублей 50 копеек.

Кроме того, постановлением Правительства Москвы от 26.12.2016 № 937-ПП «О внесении изменений в постановление Правительства Москвы от 21.11.2014 № 688-ПП» (далее – постановление Правительства Москвы № 937-ПП) изменена редакция постановления от 21.11.2014 № 688-ПП, в частности, в отношении земельного участка с кадастровым номером 77:01:0001010:1063 его кадастровая стоимость указана в размере 863 711 646 рублей 50 копеек вместо ранее указанного размера 58 209 523 рублей.

В налоговой декларации по налогу на имущество организаций на 2016 год, поданной 19.01.2017, общество исчислило сумму налога в отношении здания, исходя из первоначально определенной кадастровой стоимости, составляющей 58 209 523 рубля.

По мнению налогового органа, при изложенных обстоятельствах общество должно было исчислить и уплатить налог на имущество организаций за 2016 год, исходя из кадастровой стоимости здания в размере 863 711 646 рублей 50 копеек.

Суды трех инстанций, соглашаясь с позицией налогового органа и признавая законным решение, принятое инспекцией по итогам камеральной налоговой проверки, руководствовались пунктами 2 и 15 статьи 378.2, статьей 379 Налогового кодекса, статьей 24.20 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (далее – Закон об оценочной деятельности), и исходили из того,

что причиной принятия постановления Правительства Москвы № 937-ПП явилась техническая ошибка в результате государственной кадастровой оценки ряда объектов капитального строительства города Москвы.

Суды указали, что сведения о кадастровой стоимости здания в размере 863 711 645 рублей 50 копеек к моменту подачи налоговой декларации внесены в государственный кадастр недвижимости на основании решения комиссии от 09.02.2016 № 51-1737/2016. Поскольку уполномоченный орган города Москвы обратился за пересмотром кадастровой стоимости в комиссию в 2016 году, то согласно статье 24.20 Закона об оценочной деятельности вновь определенная в соответствии с решением комиссии кадастровая стоимость в размере 863 711 645 рублей 50 копеек должна применяться для целей налогообложения с 1 января данного года, то есть с 01.01.2016.

Между тем судами не учтено следующее.

Согласно статье 3 Закона об оценочной деятельности под кадастровой стоимостью понимается стоимость, установленная в результате проведения государственной кадастровой оценки или в результате рассмотрения споров о результатах определения кадастровой стоимости.

Согласно статье 24.11 Закона об оценочной деятельности под государственной кадастровой оценкой понимается совокупность действий, включающих в себя принятие решения о проведении государственной кадастровой оценки; формирование перечня объектов недвижимости, подлежащих государственной кадастровой оценке; отбор исполнителя работ по определению кадастровой стоимости и заключение с ним договора на проведение оценки; определение кадастровой стоимости и составление отчета об определении кадастровой стоимости; утверждение результатов определения кадастровой стоимости; внесение результатов определения кадастровой стоимости в государственный кадастр недвижимости.

Государственная кадастровая оценка проводится по решению исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации, который в этом случае признается заказчиком работ по

определению кадастровой стоимости (абзацы первый и второй статьи 24.12. Закона об оценочной деятельности).

Рассмотрение споров о результатах определения кадастровой стоимости производится по основаниям и в порядке, которые установлены статьей 24.18 Закона об оценочной деятельности.

В силу статьи 24.18 Закона об оценочной деятельности одним из оснований для пересмотра результатов определения кадастровой стоимости является недостоверность сведений об объекте недвижимости, использованных при определении его кадастровой стоимости.

Согласно данной норме закона, установив недостоверность указанных сведений по результатам рассмотрения заявления заинтересованного лица, включая органы государственной власти, комиссия по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости принимает решение о пересмотре результатов определения кадастровой стоимости, после чего заказчик работ обеспечивает определение кадастровой стоимости объекта недвижимости в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом, осуществляющим функцию по нормативно-правовому регулированию оценочной деятельности.

Порядок определения кадастровой стоимости объектов недвижимости, в отношении которых принято решение о пересмотре результатов определения кадастровой стоимости, утвержден приказом Минэкономразвития России от 18.03.2011 № 114 и предполагает совершение заказчиком работ действий по определению кадастровой стоимости с использованием достоверных сведений об объекте недвижимости, и представление информации о произведенном определении кадастровой стоимости в орган кадастрового учета, а также в орган, утвердивший результаты определения кадастровой стоимости – для целей ее утверждения (пункты 3 – 4 Порядка).

Решением Московского городского суда от 31.10.2018, оставленным без изменения апелляционным определением Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

от 06.03.2019 № 5-АПА19-12, пункт 3 постановления Правительства Москвы № 937-ПП, устанавливающий, что измененные этим постановлением результаты определения кадастровой стоимости применяются для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, с 01.01.2016, признан недействующим со дня его принятия.

Основанием для признания недействующим указанного положения постановления Правительства Москвы № 937-ПП, послужил вывод судов о нарушении Правительством Москвы предписаний пункта 2 статьи 5 Налогового кодекса, поскольку в результате утверждения данным нормативным правовым актом кадастровой стоимости произошло увеличение размера налога на имущество ряда налогоплательщиков, включая общество, и распространение действия названного постановления на период с 01.01.2016 придало обратную силу правовому регулированию, ухудшающему положение налогоплательщиков.

Таким образом, в налоговом периоде 2016 года сложилась ситуация, при которой кадастровая стоимость объекта недвижимости, принадлежащего обществу, признана недостоверной (вследствие использования недостоверных сведений об объекте недвижимости при ее определении) в установленном порядке и законность соответствующего решения комиссии подтверждена решением суда, но в силу вступившего в законную силу решения Московского городского суда от 31.10.2018 и апелляционного определения Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 06.03.2019 № 5-АПА19-12, правовой акт Правительства Москвы об утверждении пересмотренной кадастровой стоимости, определенной с использованием достоверных сведений об объекте недвижимости, не может применяться непосредственным образом к спорном налоговому периоду.

По мнению Судебной коллегии, в такой ситуации при определении налоговых последствий необходимо исходить из следующего.

В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации и пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации, конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый, а именно публично-правовой (а не частноправовой) характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти. Налоги, обеспечивая финансовую основу деятельности государства, являются необходимым условием его существования. Соответственно, налоговое обязательство налогоплательщика следует не из договора, а из закона, и налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну; соответствующие же органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы. Иначе нарушались бы воплощенный в статье 57 Конституции Российской Федерации конституционно защищаемый публичный интерес и связанные с ним права и законные интересы налогоплательщиков, публично-правовых образований, государства в целом (Постановления от 17.12.1996 № 20-П и от 14.07.2005 № 9-П, Определения от 27.12.2005 № 503-О и от 07.11.2008 № 1049-О-О).

Использование недостоверных сведений при определении кадастровой стоимости, влекущее необходимость ее пересмотра, свидетельствует об объективном искажении налоговой базы по налогу на имущество организаций. Такая кадастровая стоимость вопреки пункту 1 статьи 53 Налогового кодекса не является надлежащей (основанной на объективных и экономически обусловленных показателях) стоимостной характеристикой объекта недвижимости, подлежащего налогообложению.

Это означает, что с принятием комиссией в 2016 году решения о признании недостоверными сведений об объекте недвижимости,

использованных при определении его кадастровой стоимости, по результатам рассмотрения в установленном статьей 24.18 Закона об оценочной деятельности порядке спора о результатах государственной кадастровой оценки, ранее определенная кадастровая стоимость более не может применяться для целей налогообложения, по крайней мере, в данном налоговом периоде и в последующих налоговых периодах.

Поскольку иное не предусмотрено главой 30 «Налог на имущество» Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в 2016 году), и принимая во внимание отсутствие надлежащего учета объекта налогообложения (его стоимостных характеристик), величина налога на имущество за 2016 год в такой ситуации должна определяться расчетным путем применительно к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса на основании объективных и соответствующих действительности сведений о стоимости объектов недвижимости.

При этом необходимо учитывать, что для целей налогообложения имеется преимущество в применении кадастровой стоимости объектов недвижимости, равной рыночной стоимости, перед их кадастровой стоимостью, установленной по результатам государственной кадастровой оценки, поскольку соответствующая рыночная стоимость получена в результате индивидуальной оценки конкретного объекта недвижимости (Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 11.07.2017 № 20-П и от 05.07.2016 № 15-П).

Следовательно, налогоплательщик, не согласный с применением при определении его налоговой обязанности за 2016 год достоверных результатов государственной кадастровой оценки, полученных с использованием так называемого «массового» метода, не лишен права опровергнуть представленный налоговым органом расчет налога, обосновывая необходимость исчисления налога, исходя из рыночной стоимости объекта недвижимости.

В целях обеспечения баланса частных и публичных интересов, надлежащей защиты прав налогоплательщика арбитражный суд,

рассматривающий спор о доначислении налога на имущество за 2016 год, на основании части 2 статьи 64, статьи 82, части 4 статьи 66 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при поступлении соответствующего ходатайства также вправе истребовать доказательства, подтверждающие размер рыночной стоимости объекта налогообложения, назначить экспертизу по вопросу определения его рыночной стоимости по состоянию на соответствующую дату.

С учетом принципа юридического равенства налогоплательщиков, вопреки доводам общества исчисление налога на имущество организаций, подлежащего уплате за 2016 год, исходя из достоверно определенной кадастровой стоимости, в сложившейся ситуации не свидетельствует об ухудшении его положения как налогоплательщика и не дает оснований для вывода о нарушении принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, так как защите подлежат именно правомерные ожидания налогоплательщика.

Как установили суды, различие между первоначально определенной кадастровой стоимостью принадлежащего обществу здания в размере 58 209 523 рублей и исправленной кадастровой стоимостью в размере 863 711 645 рублей 50 копеек является многократным. Такое различие (занижение) кадастровой стоимости со всей очевидностью не укладывается в разумный диапазон возможных значений, которые могут быть получены в рамках соблюдения законной процедуры кадастровой оценки на основе имеющейся информации об объекте недвижимости с учетом профессионального усмотрения, что согласно правовой позиции, выраженной Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 11.07.2019 № 20-П, позволяет сделать вывод о заведомой некорректности ранее состоявшейся кадастровой оценки, о чем не мог не знать налогоплательщик, являющийся действующей коммерческой организацией.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации также принимает во внимание волю законодателя,

выраженную при изменении Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ редакции абзаца второго пункта 15 статьи 378.2 Налогового кодекса, и состоящую в признании необходимости исправления ошибок, допущенных при исчислении налога на имущество организаций в связи с использованием недостоверных сведений об объекте налогообложения.

Судебная коллегия считает несостоятельной ссылку общества на правовую позицию, изложенную в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 02.07.2013 № 17-П, поскольку выводы Конституционного Суда Российской Федерации касаются актов об утверждении результатов определения кадастровой стоимости, принимаемых по результатам очередной государственной кадастровой оценки, проводимой на более позднюю дату оценки и устанавливающих по существу новые условия налогообложения, вступающие в действие с очередного налогового периода. Они основаны на необходимости заблаговременного осведомления налогоплательщика о составе и содержании своих налоговых обязательств, с тем чтобы иметь возможность заранее учесть связанные с этим затраты в рамках расходов на осуществление экономической деятельности.

Пересмотр же кадастровой стоимости в связи с выявлением недостоверности сведений об объекте недвижимости, использованных при определении его кадастровой стоимости, направлен не на установление новых условий налогообложения, а на исправление ошибок (искажений), допущенных по результатам ранее проведенной кадастровой оценки, обеспечение экономически обоснованного налогообложения, пресечение злоупотреблений.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия считает, что состоявшиеся по делу судебные акты, принятые арбитражными судами первой, апелляционной и кассационной инстанций, подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а дело подлежит направлению на новое рассмотрение в арбитражный суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, предложить обществу и налоговому органу представить сведения о достоверной стоимости спорного здания для целей исчисления налога за 2016 год, при необходимости решить вопрос о назначении экспертизы по вопросу об определении рыночной стоимости здания, принять законный и обоснованный судебный акт.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 – 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 26.03.2018 по делу № А40-232515/2017, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2018 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.08.2018 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

М.В. Пронина

Судья

Д.В. Тютин

