**ОБЗОР**

**правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2021 года по вопросам налогообложения**

1. **Не допускается привлечение валютного резидента Российской Федерации к административной ответственности за действия (бездействие), которые при обычных условиях могут быть признаны незаконной валютной операцией, когда их необходимость вызвана реальным риском лишиться валютных ценностей или утратить на неопределенный срок контроль над ними в связи с тем, что иностранное государство применило ограничительные меры против России и ее хозяйствующих субъектов, воспрепятствовавшие валютному резиденту совершить (довести до конца) законную валютную операцию.**

Гражданин получил от своего отца в дар денежные средства, которые были внесены в Транскапиталбанк в качестве банковского вклада. По истечении срока вклада 30 июня 2014 года гражданин обратился в указанный банк с заявлением о переводе денег, внесенных во вклад, с полученными процентами (615 711,14 доллара США) на счет отца в Мособлбанке, однако на счет деньги не поступили. В ответ на претензию гражданина Транскапиталбанк 18 августа 2014 года сообщил, что денежные средства, номинированные в долларах США, подлежали перечислению из одного российского банка в другой через уполномоченный банк США, а именно Standard Chartered Bank, где были заблокированы по указанию Управления по контролю за иностранными активами Казначейства США в связи с введением США санкций, под которые попал и Мособлбанк. Получив отказ Транскапиталбанка возвратить денежные средства, гражданин обратился в суд с требованием об их взыскании. Решением Таганского районного суда города Москвы от 29 января 2015 года требование было удовлетворено, но апелляционным определением Московского городского суда от 16 октября 2015 года, с которым согласились вышестоящие суды, включая Верховный Суд Российской Федерации, решение отменено, а в удовлетворении требования отказано, поскольку банк не смог выполнить поручение заявителя о переводе денег из-за обстоятельств непреодолимой силы, т.е. санкций США.

После неоднократных и безрезультатных обращений гражданина в уполномоченный банк США и к уполномоченным государственным органам США с просьбами перевести денежные средства в уполномоченные российские банки они все-таки были разблокированы и перечислены на счет заявителя в британский Barclays Bank с формулировкой «возврат заблокированных средств». В июле 2017 года деньги переведены гражданином в Сбербанк России. При этом 7 июня 2016 года банк Standard Chartered Bank уведомил Транскапиталбанк о разблокировке средств гражданина и переводе их на его счет в Barclays Bank, а Транскапиталбанк письмом от 29 июля 2016 года сообщил об этом в налоговый орган.

24 мая 2017 года налоговым органом в отношении гражданина был составлен протокол об административном правонарушении, предусмотренном частью 1 статьи 15.25 КоАП Российской Федерации, а 2 июня 2017 года постановлением исполняющего обязанности начальника инспекции Федеральной налоговой службы № 19 по городу Москве заявитель признан виновным в данном правонарушении и ему назначено наказание в виде штрафа в размере 75 процентов от суммы валютной операции. Постановление оставлено без изменения решением заместителя руководителя Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве от 30 июня 2017 года. Назначенный штраф уплачен 24 января 2018 года.

Решением судьи Измайловского районного суда города Москвы от 13 октября 2017 года, оставленным без изменения решением судьи Московского городского суда от 24 ноября 2017 года, постановлением заместителя председателя Московского городского суда от 28 февраля 2018 года и постановлением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 16 января 2020 года, решение налогового органа о привлечении гражданина к ответственности за нарушение валютного законодательства признано законным и обоснованным.

Правоприменительные органы пришли к выводу, что, несмотря на представленные заявителем доказательства, подтверждающие, по его мнению, его постоянное проживание за пределами России, гражданин является валютным резидентом Российской Федерации, поскольку им не было соблюдено действовавшее на момент спорной валютной операции (2016 год) условие о необходимости непрерывного пребывания за границей не менее одного года. Кроме того, правоприменители пришли к выводу, что совершенная гражданином валютная операция не относится к разрешенным в соответствии с Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле», поскольку, ошибочно не считая себя валютным резидентом Российской Федерации, он перевел со счета в банке, расположенном за пределами России (Standard Chartered Bank, США), иностранную валюту на свой незадекларированный счет, открытый в банке, также находящемся за ее пределами (Barclays Bank, Великобритания), минуя свои счета в российских уполномоченных банках.

По мнению Н.В. Кузнецова, часть 1 статьи 15.25 КоАП Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 6 части 1 статьи 1, частями 4 и 5 статьи 12 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» позволяют привлекать граждан к административной ответственности за совершение валютных операций, прямо разрешенных законом, - и при этом применять к гражданам чрезмерное и не отвечающее степени общественной опасности содеянного наказание, - размер которой одинаков для граждан, индивидуальных предпринимателей и юридических лиц. В связи с этим Н.В. Кузнецов просит признать оспариваемые нормы противоречащими статьям 1 (часть 1), 2, 15, 17, 18, 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (части 1 и 2), 46 (часть 1), 49, 54 (часть 2), 55 (часть 3), 120 (часть 1) и 123 (часть 3) Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к следующим выводам.

Действующее нормативное регулирование не ограничивает право резидента Российской Федерации на перевод иностранной валюты между своими счетами из уполномоченного банка в банк за пределами Российской Федерации.

Установление иностранным государством в ненадлежащей международной процедуре и в противоречие с международными договорами, в которых участвует Россия, ограничительных мер против нее и ее хозяйствующих субъектов затрагивает сферу валютных операций, в ходе которых резидент может претерпеть неблагоприятные последствия не только в случае введения санкций непосредственно в его отношении, но и в случае их введения в отношении кредитной организации, куда или откуда денежные средства, номинированные в иностранной валюте, подлежат перечислению. В результате санкций валютная операция, соответствующая требованиям российского законодательства, может быть прервана, а резидент может потерять, с неясными перспективами восстановления, контроль за своими деньгами.

Исходя из предписаний статей 2, 18 и 75.1 Конституции Российской Федерации деятельность органов публичной власти не должна усугублять правовое и фактическое положение российских граждан и организаций, которых затронули соответствующие санкции. Более того, наиболее приемлемой и ожидаемой реакцией органов власти является принятие решений, направленных на содействие таким лицам как попавшим в тяжелую ситуацию из-за противоправных, по сути, обстоятельств.

Между тем заявитель по настоящему делу был привлечен к административной ответственности за валютную операцию с принадлежащими ему денежными средствами, которая, по сути, представляла собой вынужденную корректировку прерванной не по его вине первоначальной законной валютной операции. Причем решение о такой корректировке принято заявителем в условиях, когда на протяжении долгого времени он находился под угрозой потери своих денег или, по крайней мере, утраты на неясный срок контроля над ними в связи с действиями третьих лиц. В результате же привлечения к ответственности он был лишен большей части средств, участвовавших в валютной операции, притом, что сама по себе законность владения ими не ставилась и не ставится под сомнение правоприменительными органами, а первоначальная валютная операция не была осуществлена уполномоченным банком по не зависящим от заявителя причинам и завершилась с учетом волеизъявления заявителя, но не в соответствии с изначально данными им указаниями.

Конституционный Суд Российской Федерации призналвзаимосвязанные положения части 1 статьи 15.25 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации, частей 4 и 5 статьи 12 Закона о валютном контроле не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку в системе действующего правового регулирования они не предполагают привлечения к административной ответственности валютного резидента Российской Федерации за действия (бездействие), которые при обычных условиях могут быть признаны незаконной валютной операцией, когда их необходимость вызвана реальным риском лишиться валютных ценностей или утратить на неопределенный срок контроль над ними в связи с тем, что иностранное государство применило ограничительные меры против России и ее хозяйствующих субъектов, установленные в ненадлежащей международной процедуре и в противоречии с многосторонними международными договорами с участием России и воспрепятствовавшие валютному резиденту совершить (довести до конца) законную валютную операцию, - если такие действия (бездействие) по своей сути не искажают смысла первоначальной законной валютной операции или направлены (в том числе в качестве одного из этапов, если подтверждается намерение осуществить дальнейшие действия) на восстановление положения, которое имело место до начала ее совершения.

Правоприменительные решения по делу заявителя подлежат пересмотру.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 09.07.2021 № 34-П «По делу о проверке конституционности части 1 статьи 15.25 и пункта 2 части 1 статьи 25.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, пункта 6 части 1 статьи 1, частей 4 и 5 статьи 12 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле», а также части 2 статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» в связи с жалобой гражданина Н.В. Кузнецова».*

**2. Фактор связанности тех или иных операций налогоплательщика с приобретением (формированием источников приобретения) объектов имущества или с зачислением денежных средств на счета (вклады), указанных в специальной декларации, служит законным основанием не только для освобождения от юридической ответственности, но и выступает условием, при котором взыскание налога не производится.**

По результатам выездной налоговой проверки индивидуальный предприниматель был привлечен к налоговой ответственности за неуплату налогов, ему доначислена недоимка, пени. Он оспорил в судебном порядке решение налогового органа, указав, что ранее им была предоставлена в налоговый орган специальная декларация в порядке, предусмотренном Федерального закона от 8 июня 2015 года № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», с отражением принадлежащего ему имущества и банковского счета за пределами Российской Федерации.

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения вышестоящими судами, в удовлетворении заявленных требований было отказано. Как указали суды, из представленных материалов не следует, что выявленные налоговым органом нарушения (в том числе неуплата налога на добавленную стоимость при продаже имущества) связаны с формированием источника приобретения имущества, находящегося за границей (сведения о его стоимости и дате приобретения отсутствуют) или зачислением денежных средств на зарубежный счет налогоплательщика.

Заявитель, полагая, что предоставление специальной декларации является достаточным основанием для освобождения его от налоговой ответственности и взыскания сумм налога, просил Конституционный Суд Российской Федерации признать оспариваемые законоположения не соответствующими статьям 1 (часть 1), 2, 6 (часть 2), 15, 17 (часть 1), 18, 19, 45, 46 и 55 Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации не нашел оснований для принятия данной жалобы к рассмотрению ввиду следующего.

Федеральный закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» направлен на создание правового механизма добровольного декларирования активов и счетов (вкладов) в банках, обеспечение правовых гарантий сохранности капитала и имущества физических лиц, защиту их имущественных интересов, в том числе за пределами Российской Федерации, снижение рисков, связанных с возможными ограничениями использования российских капиталов, которые находятся в иностранных государствах, а также с переходом Российской Федерации к автоматическому обмену налоговой информацией с иностранными государствами (статья 1). Для лиц, согласившихся на основании данного Федерального закона осуществить добровольное декларирование активов и счетов (вкладов) в банках, предусмотрена система правовых гарантий в виде освобождения от уголовной, административной ответственности и ответственности за налоговые правонарушения, связанные с приобретением, использованием или распоряжением названным имуществом, проведением операций по таким счетам в пределах указанного в декларации имущества (части 1 и 10 статьи 4).

При этом фактор связанности тех или иных операций налогоплательщика с приобретением (формированием источников приобретения) объектов имущества или с открытием (зачислением) денежных средств на счета (вклады), указанных в специальной декларации, служит законным основанием не только для освобождения от юридической ответственности, но и выступает условием, при котором взыскание налога не производится (пункт 21 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации).

Тем самым данное регулирование предусматривает строго определенные условия реализации механизма правовых гарантий, предоставляемых Федеральным законом «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», тем более что Порядок заполнения формы специальной декларации (приложение № 2 к данному Федеральному закону) позволяет декларанту раскрыть информацию об источниках приобретения (способах и механизмах формирования источников приобретения) объектов имущества, источниках денежных средств, находящихся на счетах (вкладах) в банках, сведения о которых представлены в декларации. Так, при раскрытии информации о способах и механизмах формирования источников приобретения имущества могут быть указаны сделки, операции и (или) иные действия (включая совокупность последовательных сделок, операций и (или) иных действий, в том числе действий по отчуждению, приобретению и (или) ликвидации имущества, имущественных прав, иностранных структур без образования юридического лица), в результате или в процессе совершения которых было получено (сформировано) имущество, информация о котором содержится в декларации (пункт 94 Порядка заполнения формы специальной декларации).

С учетом этого оспариваемые законоположения, будучи направленными на создание правовых инструментов реализации налоговой политики государства, сами по себе не могут расцениваться в качестве нарушающих права заявителя, в деле которого правоприменительными органами не была установлена взаимосвязь выявленных налоговых правонарушений с информацией, отраженной в специальной декларации.

*Данные выводы содержатся в* *Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 28.09.2021 № 1692-О «Об отказе в принятии жалобы гражданина С.Г. Гиренко на нарушение его конституционных прав пунктом 21 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктом 3 части 1 и частью 10 статьи 4 Федерального закона «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».*

**3. Законоположение о понижении налоговой ставки по налогу на прибыль организаций, зачисляемому в бюджет субъекта Российской Федерации при условии при соблюдении организациями, являющимися владельцами лицензий на пользование участками недр определенных условий, направлено на стимулирование определенной категории налогоплательщиков к осуществлению инвестиций в основные средства и создание основных средств на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, а также на поддержку таких инвестиций.**

Иностранная компания «Салым Петролеум Девелопмент Н.В.» (Нидерланды, Нефтеюганский филиал) в период 2013-2015 годов, являясь владельцем лицензий на пользование участками недр на территории Ханты-Мансийского автономного округа - Югры, содержащими месторождения углеводородного сырья, осуществляла инвестиции в основной капитал и осуществляла расходы на проведение геологоразведочных работ на территории автономного округа; применяла пониженную ставку налога на прибыль организаций в части бюджета Ханты-Мансийского автономного округа - Югры, а именно: в 2013 году - на 4 процентных пункта; в 2014 году - на 3 процентных пункта; в 2015 году - на 4 процентных пункта.

По итогам выездной налоговой проверки налоговым органом принято решение, в котором в том числе были сделаны выводы о неправомерном применении понижающей ставки по налогу на прибыль за 2015 год.

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, заявление иностранной компании «Салым Петролеум Девелопмент Н.В.» об оспаривании решения налогового органа в указанной части было отказано, при этом доводы заявителя о соблюдении им всех условий для применения пониженной ставки по налогу на прибыль, а также о том, что на производственные планы компании по разработке баженовской свиты повлияли санкции, введенные Европейским союзом и Соединенными Штатами Америки и предусматривающие ограничения на проведение работ по разработке трудно извлекаемых запасов (сланцевой нефти) европейскими компаниями, были отклонены судами. Суды указали, что по ряду объектов строительство не начиналось, доказательств того, что основные средства в будущем будут созданы, налогоплательщиком не представлено, а вероятность завершения строительства основных средств существует одновременно с вероятностью демонтажа не завершенного строительством объекта. Введение санкций в нефтяных компаниях не является обстоятельством непреодолимой силы, так как в рассматриваемом случае сроки строительства, установленные технической документацией, нарушены самой компанией.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации отказано в передаче кассационной жалобы заявителя для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Заявитель обратился в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой, в которой оспорил конституционность подпункта 1 пункта 4 (в первоначальной редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений) и пункта 6 статьи 2 Закона Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 30 сентября 2011 года № 87-оз «О налоге на прибыль организаций, подлежащем зачислению в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры», в соответствии с которым термин «инвестиции в основной капитал (основные средства)», используемый в данном Законе, применяется в том же значении, что и в Федеральном [законе](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=370336&date=13.11.2021) «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».

В жалобе также оспаривается конституционность положений [статьи 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=370336&dst=100011&field=134&date=13.11.2021) Федерального закона от 25 февраля 1999 года № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», согласно которым для целей данного Федерального [закона](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=370336&date=13.11.2021) используются следующие основные понятия: инвестиции - денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта [(абзац второй)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=370336&dst=100013&field=134&date=13.11.2021); инвестиционная деятельность - вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта [(абзац третий)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=370336&dst=100014&field=134&date=13.11.2021); капитальные вложения - инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты [(абзац четвертый)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=370336&dst=100184&field=134&date=13.11.2021).

По мнению заявителя, оспариваемые законоположения противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку не допускают применения пониженной ставки налога на прибыль организаций в случае, если осуществление инвестиций на создание основных средств не завершилось созданием основных средств в срок, определяемый проектно-сметной документацией, по не зависящим от инвестора обстоятельствам.

Конституционный Суд Российской Федерации не нашел оснований для принятия данной жалобы к рассмотрению.

Подпункт 1 пункта 4 Закона Ханты-Мансийского автономного округа - Югры «О налоге на прибыль организаций, подлежащем зачислению в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры» (в оспариваемой редакции) предусматривает понижение на 4 процентных пункта общей ставки налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджет автономного округа, организациями, являющимися владельцами лицензий на пользование участками недр на территории автономного округа, содержащими месторождения углеводородного сырья, которые вкладывают инвестиции в основной капитал (основные средства) или вкладывают инвестиции в основной капитал (основные средства) и осуществляют расходы на проведение геологоразведочных работ на территории автономного округа, если объем инвестиций в основной капитал (основные средства) или объем инвестиций в основной капитал (основные средства) и расходов на проведение геологоразведочных работ на территории автономного округа в предыдущем налоговом периоде превысил половину объема инвестиций в основной капитал (основные средства) и расходов на проведение геологоразведочных работ (при наличии расходов на проведение геологоразведочных работ) на территории автономного округа за два налоговых периода, предшествовавших предыдущему налоговому периоду.

Данное законоположение направлено на стимулирование определенной категории налогоплательщиков к осуществлению инвестиций в основные средства и создание основных средств на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, а также на поддержку таких инвестиций. Оно не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте, имея в виду, что в его деле суды установили, что несоздание им основных средств было обусловлено действиями самого заявителя, нарушившего сроки строительства, установленные технической документацией, а не санкциями, введенными Европейским союзом и Соединенными Штатами Америки, и с учетом этого пришли к выводу об отсутствии оснований для применения заявителем пониженной налоговой ставки за период 2015 года.

Что касается оспариваемых положений [статьи 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=370336&dst=100011&field=134&date=13.11.2021) Федерального закона «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», содержащих дефиниции понятий, используемых для целей данного Федерального [закона](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=370336&date=13.11.2021), и пункта 6 статьи 2 Закона Ханты-Мансийского автономного округа - Югры «О налоге на прибыль организаций, подлежащем зачислению в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры», предусматривающих использование этих дефиниций для целей названного Закона Ханты-Мансийского автономного округа - Югры, то они призваны обеспечить определенность правового регулирования и также не могут расцениваться как нарушающие конституционные права заявителя в обозначенном в жалобе аспекте.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 20.07.2021 № 1674-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы иностранной компании «Салым Петролеум Девелопмент Н.В.» на нарушение ее конституционных прав абзацами вторым - четвертым статьи 1 Федерального закона «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», а также подпунктом 1 пункта 4 и пунктом 6 статьи 2 Закона Ханты-Мансийского автономного округа - Югры «О налоге на прибыль организаций, подлежащем зачислению в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры».*

**4. Положения пункта 4 статьи 387.2 Налогового кодекса Российской Федерации исходят из того, что значимой с точки зрения налогообложения является концентрация потенциально доходной недвижимости при использовании 20 процентов от общей площади здания (строения, сооружения) для размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, и распространяют по этому признаку повышенную налоговую нагрузку на все помещения соответствующего торгового центра (комплекса).**

Акционерное общество «АВТОВАЗ-ХАБАРОВСК», полагая, что принадлежащее ему помещение не используется для торговли, обратилось в суд с заявлением о признании недействующим положения акта органа власти субъекта Российской Федерации об определении перечня недвижимого имущества - торговых центров (комплексов) и помещений в них, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость для целей налогообложения.

Решением суда, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении заявленных требований было отказано.

Суды указали, что для расчета процентного соотношения площади торговых объектов к площади здания должна использоваться площадь помещений всего здания, вне зависимости от их принадлежности нескольким собственникам; в данном случае доля использования под торговые цели общей площади здания, в котором расположено помещение заявителя, составляет не менее 20 процентов, что свидетельствует о правомерном включении здания и находящихся в нем помещений в оспариваемый перечень объектов недвижимого имущества.

В передаче кассационной жалобы заявителя для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации было отказано.

Заявитель оспорил конституционность положений [пункта 4 статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&dst=9212&field=134&date=13.11.2021) Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающих критерии торговых центров (комплексов) для целей исчисления и уплаты налога на имущество организаций с учетом их кадастровой стоимости. По мнению общества, оспариваемые [положения](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&dst=9212&field=134&date=13.11.2021) Налогового кодекса Российской Федерации не соответствуют Конституции Российской Федерации, поскольку ставят размер налоговых обязательств в отношении принадлежащего ему помещения в зависимость от того обстоятельства, в каких целях используются помещения других собственников, расположенные в том же здании.

Конституционный Суд Российской Федерации не нашел оснований для принятия данной жалобы к рассмотрению.

В силу Налогового [кодекса](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&date=13.11.2021) Российской Федерации налогом на имущество организаций облагается недвижимое имущество [(пункт 1 статьи 374)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&dst=18380&field=134&date=13.11.2021), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств по правилам бухгалтерского учета; налоговой базой является, по общему правилу, среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения [(статья 375)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&dst=9188&field=134&date=13.11.2021); в отношении же отдельных видов недвижимого имущества налоговая база подлежит исчислению по кадастровой стоимости этого имущества, что, в частности, относится к административно-деловым центрам и торговым центрам (комплексам) и помещениям в них; уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации определяет в установленный срок на очередной налоговый период перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость ([подпункт 1 пункта 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&dst=9202&field=134&date=13.11.2021) и [подпункт 1 пункта 7 статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&dst=9220&field=134&date=13.11.2021)).

Анализируя положения [статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&dst=9200&field=134&date=13.11.2021) Налогового кодекса Российской Федерации, Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях неоднократно отмечал, что сами по себе они не могут рассматриваться как нарушающие права налогоплательщиков, поскольку устанавливают нормативные критерии, позволяющие отнести соответствующее недвижимое имущество к объекту обложения налогом на имущество организаций с определением налоговой базы исходя из его кадастровой стоимости, включая предназначение здания для использования или фактическое использование здания в целях делового, административного или коммерческого назначения, размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания (определения от 30 января 2020 года [№ 8-О](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=SPB&n=222233&date=13.11.2021), от 23 апреля 2020 года [№ 820-О](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=627863&date=13.11.2021) и др.).

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, положения [пункта 4 статьи 387.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=377370&dst=9212&field=134&date=13.11.2021) Налогового кодекса Российской Федерации исходят из того, что значимой с точки зрения налогообложения является концентрация потенциально доходной недвижимости при использовании 20 процентов от общей площади здания (строения, сооружения) для размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, и распространяют по этому признаку повышенную налоговую нагрузку на все помещения соответствующего торгового центра (комплекса) (определения от 11 марта 2021 года [№ 373-О](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=660971&date=13.11.2021) и [№ 374-О](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=660972&date=13.11.2021)).

Следовательно, оспариваемое регулирование, будучи принятым федеральным законодателем в пределах его дискреции в сфере налогообложения, устанавливает необходимые и достаточные законодательные критерии, позволяющие налогоплательщикам предвидеть размер своих налоговых обязательств применительно к налогообложению объектов недвижимости коммерческого назначения, а значит, оно не может расцениваться как нарушающее конституционные права заявителя.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации Определении Конституционного Суда РФ от 28.09.2021 N 1695-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «АВТОВАЗ-ХАБАРОВСК» на нарушение его конституционных прав положениями пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации».*

**5. Статья 193 Налогового кодекса Российской Федерации определяет в качестве критерия для целей взимания акциза в связи с реализацией нового нефтепродукта превышение размера акциза на новый продукт (товар) над размерами акцизов на компоненты (нефтепродукты), использованные при смешении, в том числе в случаях, когда один или несколько исходных компонентов не являлись подакцизными товарами.**

Основанием для обращения общества в Верховный Суд Российской Федерации явилось то, что ИФНС России по г. Ангарску Иркутской области в ходе камеральной направила ему уведомление 01.04.2021 о необходимости представить пояснения, в которых ссылалась на позицию писем Минфина России от 11.03.2020 № 03-13-12/19201@, от 11.08.2020 № 03-13-08/70101, от 11.11.2020 № 03-13-08/98241 (далее - оспариваемые письма).

В оспариваемых письмах Минфин России указал, что если организацией получен подакцизный товар путем смешения нескольких компонентов, то в целях исчисления акцизов под произведенным объемом этого подакцизного товара следует понимать ту часть объема смеси, которая отвечает требованиям пункта 3 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации. При смешении объемы компонентов со ставкой акциза ниже, чем ставка акциза на изготовленный конечный продукт, приобретают его физико-химические, потребительские свойства и увеличивают в своей части произведенный объем. Аналогичный процесс происходит с объемами компонентов из числа неподакцизных товаров, на которые ставки акциза отсутствуют.

В примере, изложенном в последнем письме от 11.11.2020 № 03-13-08/98241, при приобретении авиационного керосина, используемого в целях смешения с дизельным топливом в местах их хранения и реализации, сумма акциза в цене данного товара отсутствует.

В указанной ситуации при сравнении ставки акциза по такому топливу (в результате смешения получается дизельное топливо с аналогичной использованному при смешивании ставкой акциза), установленной статьей 193 Налогового кодекса Российской Федерации, в части объемов авиационного керосина, использованного для его изготовления, приобретаемого по цене без акциза и, соответственно, в отсутствие ставки такого акциза, возникает указанное в пункте 3 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации превышение.

Таким образом, такое смешение ингредиентов полученного топлива признается производством подакцизных товаров, при реализации которого в части объемов, пропорционально приходящихся на использованный авиационный керосин, возникает объект налогообложения акцизом, а организация, смешавшая товары, признается налогоплательщиком».

Общество не согласилось с таким толкованием, посчитав, что в данном случае объект не возникает – ставки дизельного топлива, использованного в качестве компонентов при смешивании и дизельного топлива, полученного в результате смешивания с керосином равны, следовательно, норма пункта 3 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации не предполагает налогообложения конечного продукта (не возникает превышения ставок). Минфин, по мнению истца, незаконно сравнивает объемы исходные и конечные, ведь норма не говорит об увеличении объемов. Минфин также незаконно, в нарушении статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации об элементах налогообложения сравнивает ставки акциза с компонентами, которые вообще являются неподакцизными товарами (авиационный керосин). В толковании Минфина, по мнению истца, нет экономического основания (статья 3 Налогового кодекса), поскольку по смыслу пункта 1 статьи 193 Налогового кодекса Российской Федерации главным условием увеличения ставок акциза является снижение экологической безопасности облагаемых товаров, поэтому увеличение цены на конечный продукт (увеличение объема итогового дизельного топлива) не является основанием для его обложения налогом.

Минфин России и ФНС России возражали против удовлетворения требований, указывая, что в рассматриваемых письмах также идет речь об изменении свойств одного или нескольких из составляющих элементов товара, который до смешения не являлся подакцизным либо реализовался с применением более низкой ставки указанного налога. Объем данного компонента (авиационного керосина) на основании пункта статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации также должен облагаться указанным налогом, так как этот объем товара произведен и реализован в составе подакцизного товара (итогового дизельного топлива).

Толкование, на котором настаивает налогоплательщик, не соответствует буквальному смыслу положений пункта 3 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации, так как в данной норме указано, что новым подакцизным товаром будет товар со ставкой акциза выше, чем ставка какого-либо из его компонентов (т.е. всех компонентов, а не только подакцизных). В противном случае добавление в производимый товар любого количества подакцизного товара с равной, либо более высокой ставкой акциза чем у конечного продукта исключало бы налогообложение реализации вновь полученного товара в полном объеме, что не соответствует природе акциза, как налога на реализацию произведенного подакцизного товара.

Верховный Суд Российской Федерации не нашел оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Согласно пунктам 1 и 3 статьи 38, пункту 1 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения является наряду с прочим реализация товаров (передача на возмездной основе права собственности на товары), имеющая стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которой законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения акцизами признается реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

Таким образом, налогоплательщиками акцизов в рассматриваемом случае являются производители подакцизных товаров.

В соответствии с пунктом 3 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации к производству приравниваются любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар, в отношении которого статьей 193 данного кодекса установлена ставка акциза в размере, превышающем ставки акциза на товары, использованные в качестве сырья (материала).

Пункт 12а раздела «Общие понятия» ГОСТ 26098-84 производство нефтепродуктов определяет как совокупность технологических операций, технологического оборудования, а также систем обеспечения их функционирования (технического обслуживания и ремонта, метрологического обеспечения и т.п.), предназначенных для изготовления нефтепродуктов, соответствующих требованиям стандартов или технических условий, любыми способами, в том числе смешением двух или более марок нефтепродуктов.

Перечень подакцизных товаров, реализация (передача) которых является объектом налогообложения акцизами, установлен в пункте 1 статьи 181 Налогового кодекса Российской Федерации и включает дизельное топливо (подпункт 8), средние дистилляты (подпункт 11), авиационный керосин (подпункт 13), нефтяное сырье, представляющее собой смесь углеводородов, состоящую из одного или нескольких компонентов (нефть, газовый конденсат стабильный, вакуумный газойль, гудрон, мазут) (подпункт 13).

Статьей 193 названного Кодекса определены налоговые ставки на подакцизные товары.

Анализ приведенных норм в их совокупности и взаимной связи позволяет сделать вывод о том, что для применения акцизов на нефтепродукты, полученные в процессе смешения, требуется, во-первых, чтобы исходные смешиваемые товары были разными товарами, во-вторых, чтобы происходило смешение товаров, в-третьих, чтобы результатом смешивания стал новый подакцизный товар со ставкой акциза выше, чем ставка какого-либо из его компонентов (нефтепродуктов), использованных в качестве сырья.

Приведенные правовые нормы для целей налогообложения нового нефтепродукта в связи с его реализацией в качестве критерия для взимания акциза, установленного статьей 193 Налогового кодекса Российской Федерации для нового продукта (нефтепродукта), определяет именно превышение размера акциза на новый продукт (товар) над размерами акцизов на компоненты (нефтепродукты), использованные при смешении, в том числе в случаях, когда один или несколько исходных компонентов не являлись подакцизными товарами.

Разъяснение, содержащееся в письмах, о том, что если организацией получен подакцизный товар путем смешения нескольких компонентов, то в целях исчисления акцизов под произведенным объемом этого подакцизного товара следует понимать ту часть объема смеси, которая отвечает требованиям пункта 3 статьи 182 НК РФ, в полной мере согласуется с приведенными выше положениями налогового законодательства и не выходит за рамки их адекватного истолкования.

Кроме того, суд отметил в своем решении, что выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений, которые были адресованы не ему, не влечет правовых последствий применения норм Налогового кодекса Российской Федерации, который относит к числу обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, и (или) выполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга; данные законоположения не применяются в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (пункт 8 статьи 75); выполнение таких разъяснений относится к обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения (подпункт 3 пункта 1 статьи 111).

Ссылка в апелляционной жалобе общества на письма Минфина России от 27 апреля 2016 г. № 03-07-06/2446, от 4 октября 2017 г. № 03-1308/64636, от 13 июня 2019 г. № 03-13-11/43075 не свидетельствует о незаконности обжалованного решения суда. Данные письма не являются нормативными правовыми актами, не содержат правовых норм и общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, были изданы в связи с конкретными обращениями о применении акцизов на нефтепродукты, полученные в процессе смешивания. Так, в письмах Минфина России от 27 апреля 2016 г. № 03-07-06/2446 и от 13 июня 2019 г. № 03-13-11/43075 конкретные примеры смешения товаров не рассматриваются, а в письме от 4 октября 2017 г. № 03-1308/64636 приведен пример смешения дизельного топлива и другого вида топлива, облагаемых по одной ставке акциза и присадок, при котором класс указанного нефтепродукта не понижается. В оспоренных же письмах идет речь об изменении свойств одного или нескольких из составляющих элементов товара, который до смешения не являлся подакцизным либо реализовывался с применением более низкой ставки указанного налога. Объем данного компонента на основании статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации (подпункт 1 пункта 1) также должен облагаться налогом, так как этот объем товара произведен и реализован в составе подакцизного товара. При этом письма не предусматривают повторное обложение акцизом того объема, который уже был обложен налогом у производителя, а наоборот, исключают повторное обложение акцизом компонентов произведенного нового продукта (товара).

*Данные выводы содержатся в решении Верховного Суда Российской Федерации от 27.07.2021 по делу № АКПИ21-416 (ООО «БайкалНефтеЦентр» против Минфина России и ФНС России) о признании недействующими писем Минфина России от 11.03.2020 № 03-13-12/19201@, от 11.08.2020 № 03-13-08/70101, от 11.11.2020 № 03-13-08/98241, а также Апелляционном определении Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 21.10.2021 № АПЛ21-367.*

**6. Указывая о проявлении истцом неосторожности при выборе контрагента при заключении договора, суды, отказывая в иске по делу о взыскании сумм налога на добавленную стоимость с подрядчика в качестве убытков не учли, что в силу пункта 1 статьи 404 Гражданского кодекса Российской Федерации это могло служить лишь основанием для уменьшения судом размера ответственности должника, но не для полного отказа в удовлетворении требования о возмещении убытков.** **Вместе с тем, в удовлетворении требования о возмещении убытков может быть отказано, если при рассмотрении дела (в том числе, с учетом результатов разрешения налогового спора) установлено, что обе стороны договора выступали участниками по сути одного правонарушения, в связи с чем налогоплательщик - заказчик не является лицом, потерпевшим в результате действий (бездействия) контрагента.**

Между истцом (заказчик) и ответчиком (подрядчик) 15.05.2014 заключен договор подряда на выполнение ремонтных работ на объектах заказчика.Приняв работы, обусловленные договором и оплатив подрядчику согласованную сумму выполненных работ, истец принял к вычету входящий НДС за 2 – 4 кварталы 2014 года.

По итогам выездной налоговой проверки истца за период   
налоговой инспекцией принято решение от 05.12.2016 о привлечении к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации. Данным решением доначислен НДС, пени и штраф в том числе по эпизоду взаимодействия общества с контрагентом в связи с отсутствием реальных финансово – хозяйственных операций.

Судебными актами по делу № А33-12005/2017 в удовлетворении заявления налогоплательщика (истца) о признании недействительным решения налогового органа отказано: исполнение обязательств контрагентом не подтверждается, а налогоплательщиком не проявлена должная осмотрительность.

Данные обстоятельства послужили основанием обращения заказчика в арбитражный суд с иском о взыскании убытков.

Суды трех инстанций, отказывая в удовлетворении иска, указали, что истец не проявил должной осмотрительности, приняв документы, содержащие явно недостоверную информацию, взял тем самым на себя риск негативных последствий в виде невозможности применить обоснованную налоговую выгоду по документам, содержащим недостоверную информацию. Суды сослались на правовую позицию, выраженную в пункте 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» и посчитали, что при таком положении прямая причинно-следственная связь между поведением ответчика и возникновение убытков у истца отсутствует.

Судами также признано, что истец пропустил срок исковой давности, о применении которого в ходе рассмотрения дела было заявлено ответчиком.

По мнению судов, принимая во внимание право заказчика осуществлять контроль за ходом выполнения работ, о наличии (отсутствии) у подрядчика ресурсов для исполнения договора топливной компании должно было стать известно в период исполнения договора и на этапе подписания актов о приемке выполненных работ, последние из которых подписаны 10.10.2014. На этом основании суды пришли к выводу об исчислении срока давности в соответствии со статьей 199, 200 Гражданского кодекса Российской Федерации со дня подписания последнего акта о приемке выполненных работ и о пропуске названного срока к моменту обращения истца в суд 11.02.2019.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами, истец обратился с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации, поскольку считал, что подход судов поощряет недобросовестных контрагентов, возлагая все возможные риски и негативные последствия на добросовестных налогоплательщиков, вступивших в отношения с проблемными контрагентами, дезавуируя цель применения доктрины налоговой выгоды. Ответчик как на этапе конкурсного отбора, так и при исполнении договора создавал видимость благонадежности, недостоверность представленной информации не могла быть обнаружена истцом, а деятельность по управлению своим имуществом и обеспечению текущих производственных операций (приобретение материалов, оборудование, техники, привлечение рабочей силы) относится к оперативно-хозяйственной деятельности и не подлежит проверке со стороны заказчика.

Налоговый орган занимал позицию о возможности взыскания убытков в виде НДС, пени и штрафа с «проблемных» контрагентов, поскольку это является допустимым способом компенсации потерь, которые понесены истцом ввиду его коммерческой неосмотрительности, имея в виду установленную налоговым органом невозможность выполнения работ привлеченным контрагентом. Тот факт, что налоговые вычеты предусмотрены нормами налогового, а не гражданского законодательства, не препятствует их признанию в качестве особого механизма компенсации расходов истца.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации не согласилась с выводами судов и направила дело на новое рассмотрение исходя из следующего.

В силу положений пункта 3 статьи 1, пункта 3 статьи 307 Гражданского кодекса Российской Федерации при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно. В частности, при исполнении обязательства и после его прекращения стороны обязаны действовать добросовестно, учитывая права и законные интересы друг друга, взаимно оказывая необходимое содействие для достижения цели обязательства, а также предоставляя друг другу необходимую информацию.

На основании пункта 1 статьи 393 Гражданского кодекса Российской Федерации должник обязан возместить кредитору убытки, причиненные неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства, где под убытками согласно пункту 2 статьи 15 Гражданского кодекса Российской Федерации понимается, в том числе реальный ущерб - расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества.

Возмещение убытков в полном размере означает, что в результате их возмещения кредитор должен быть поставлен в положение, в котором он находился бы, если бы обязательство было исполнено надлежащим образом (пункт 2 статьи 393 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Как разъяснено в абзаце первом пункта 12 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», по делам о возмещении убытков истец обязан доказать, что ответчик является лицом, в результате действий (бездействия) которого возник ущерб, а также факты нарушения обязательства или причинения вреда, наличие убытков.

При установлении причинной связи между нарушением обязательства и убытками необходимо учитывать, в частности, то, к каким последствиям в обычных условиях гражданского оборота могло привести подобное нарушение. Если возникновение убытков, возмещения которых требует кредитор, является обычным последствием допущенного должником нарушения обязательства, то наличие причинной связи между нарушением и доказанными кредитором убытками предполагается. Должник, опровергающий доводы кредитора относительно причинной связи между своим поведением и убытками кредитора, не лишен возможности представить доказательства существования иной причины возникновения этих убытков (абзацы второй и третий пункта 5 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 24.03.2016 № 7 (редакция от 22.06.2021) «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств»).

Из приведенных положений закона и разъяснений Пленума Верховного Суда Российской Федерации вытекает, что применение такой меры гражданско-правовой ответственности как возмещение убытков допустимо при любом умалении имущественной сферы участника оборота, в том числе выразившемся в увеличении его налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были возникнуть при надлежащем (добросовестном) исполнении обязательств другой стороной договора.

Принцип добросовестности предполагает, что исполняющее обязательство лицо, учитывая права и законные интересы контрагента, должно воздерживаться от поведения, вступающего в противоречие с установленными государством обязательными требованиями к ведению соответствующей деятельности и способно негативно повлиять на имущественную сферу контрагента. В частности, подрядчик, преследовавший при заключении договора цель получения оплаты за выполненные работы, но допустивший нарушения при ведении своей деятельности, не должен ставить заказчика в такое положение, при котором последний не сможет реализовать права, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Эти обязанности, характеризующие надлежащее (добросовестное) исполнение обязательств в полной мере применимы к отношениям по договору подряда, осложненному множественностью лиц, участвующих в исполнении договора, поскольку в силу положений пунктов 1 - 3 статьи 706 Гражданского кодекса Российской Федерации генеральный подрядчик, привлекший к исполнению своих обязательств других лиц (субподрядчиков), несет перед заказчиком ответственность за последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств субподрядчиком, в том числе ответственность за убытки, причиненные участием субподрядчика в исполнении договора, который должен был исполняться подрядчиком лично.

В данном случае согласно условиям договора, ответчик принял на себя обязательство выполнить работу своими силами либо, с письменного согласия заказчика, силами третьих лиц; подрядчик несет ответственность за убытки, причиненные третьим лицом при исполнении настоящего договора. Привлечение ответчиком к выполнению работ по договору третьих лиц нарушает как условие договора, так и положения пункта 1 статьи 706 Гражданского кодекса Российской Федерации, предусматривающего, что подрядчик вправе привлечь к исполнению своих обязательств других лиц (субподрядчиков), если из закона или договора подряда не вытекает обязанность подрядчика выполнить предусмотренную в договоре работу лично.

Следовательно, само по себе то обстоятельство, что заказчик мог предотвратить наступление для него неблагоприятных последствий, самостоятельно выявив нарушения в деятельности подрядчика, умышленно нарушающего условия договора и не отрицавшего данный факт при рассмотрении дела со ссылкой на возможность заказчика это обнаружить, не представив доказательства отсутствия в своих действиях противоправного поведения (злоупотреблением доверием), не может служить основанием для освобождения подрядчика от ответственности перед заказчиком за причиненные ему убытки в виде дополнительно начисленных сумм налогов, пени и санкций.

В такой ситуации заказчик по существу оказывается лицом, потерпевшим от нарушений, допущенных подрядчиком, и в силу пункта 1 статьи 1, статьи 12 Гражданского кодекса Российской Федерации ему должна быть обеспечена возможность восстановить свою имущественную сферу с использованием гражданско-правовых средств защиты.

В то же время, исходя из положений пункта 1 статьи 15, пунктов 1 и 2 статьи 393 Гражданского кодекса Российской Федерации, в удовлетворении требования о возмещении убытков может быть отказано, если при рассмотрении дела (в том числе, с учетом результатов разрешения налогового спора) установлено, что обе стороны договора выступали участниками по сути одного правонарушения, в связи с чем налогоплательщик - заказчик не является лицом, потерпевшим в результате действий (бездействия) контрагента.

В частности, в силу сложившейся судебной практики, налогоплательщик - заказчик и его контрагент рассматриваются как участники по сути одного правонарушения, если их действия носили согласованный характер и были направлены на получение экономического эффекта за счет непосредственного участия в уклонении от уплаты НДС совместно с лицами, не осуществлявшими реальной экономической деятельности (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 09.03.2021 № 301-ЭС20-19679, 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277, 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064).

Как указывал истец, при заключении договора подряда он преследовал правомерную цель, состоящую в получении предусмотренного договором результата работ. Цель заключения гражданско-правового договора фактически достигнута, поскольку предусмотренные договором работы выполнены, их результаты приняты заказчиком и оплачены полностью.

В подтверждение недобросовестности поведения ответчика при заключении договора подряда (на стадии проведения конкурсного отбора) истец, в том числе со ссылками на результаты налоговой проверки, указывала, что общество представило недостоверные сведения об имеющихся у него трудовых ресурсах (образовании, должности, стаже специалистов и т.п.), свидетельствах о допуске к работам, оказывающим влияние на объекты капитального строительства от 23.01.2013, чем создало видимость своей благонадежности как контрагента.

Истцом также указывалось, что в нарушение условий договора подряда общество без его согласия привлекло субподрядчика к выполнению работ без получения согласия заказчика, именно в отношении этого субподрядчика налоговым органом сделан вывод о его мнимом участии в выполнении работ на объектах истца с целью скорейшего перечисления денежных средств, полученных от истца, в пользу иных лиц и для последующего обналичивания денежных средств.

При этом, истец также опровергал довод о несоответствии ответчика минимальным требованиям для получения свидетельства саморегулируемой организации для работы на опасных производственных объектах, что якобы создавало сомнения в его профессиональных возможностях.

Проверка названных доводов имела значение для правильного рассмотрения настоящего дела, поскольку они указывают на допущенные подрядчиком нарушения при исполнении договора, которые обусловили невозможность реализации права на вычет НДС у истца, то есть на наличие причинно-следственной связи между недобросовестным поведением подрядчика при заключении (исполнении) договора и причинением ущерба заказчику, а также оснований для уменьшения размера убытков.

Судебная коллегия также не согласилась с выводами судов о пропуске истцом срока исковой давности.

В силу пункта 1 статьи 196 Гражданского кодекса Российской Федерации общий срок исковой давности составляет три года со дня, определяемого в соответствии со статьей 200 Гражданского кодекса Российской Федерации. На основании пункта 1 статьи 200 Гражданского кодекса Российской Федерации, если законом не установлено иное, течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права.

В гражданских отношениях ненадлежащее исполнение или неисполнение обязательства должником нарушает субъективное материальное право кредитора. Следовательно, право на иск возникает с момента нарушения такого права, и именно с этого момента определяется начало течения срока давности.

Принимая во внимание, что решение налогового органа по результатам налоговой проверки истца вступило в силу 13.03.2017, и с указанного момента времени необходимость дополнительной уплаты НДС, пени и санкций в бюджет стала юридическим фактом, то именно с этой даты топливная компания имеет право требовать возмещения убытков с контрагента. Соответственно, с этого же момента начала течь исковая давность по данному требованию.

*Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 02.09.2021 № 302-ЭС21-5294 по делу № А33-3832/2019 (АО «Таймырская топливная компания» против ООО «Таймырстрой» (третье лицо - ИФНС России по Центральному району г. Красноярска)) о взыскании заказчиком с подрядчика убытков в виде входного НДС, в вычете которого истцу отказано инспекцией в связи с непроявленной должной осмотрительностью, а также доначисленных пеней и штрафа.*

**7.** **Налоговые льготы выступают формой имущественной поддержки (государственной помощи) отдельных категорий субъектов экономического оборота, и признаются оправданным исключением из принципа всеобщности и равенства налогообложения в той мере, в какой это позволяет налогоплательщику эффективно распорядиться оставшимися после налогообложения финансовыми ресурсами и, одновременно, обеспечить удовлетворение лежащего в основе предоставления льготы публичного интереса, связанного со стимулированием деятельности отдельных отраслей экономики, улучшением социально-экономического положения территорий и т.п.**

В ходе камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль консолидированной группы налогоплательщиков за налоговый период 2017 года инспекцией установлено неправомерное применение пониженной налоговой ставки в размере 13,5% по налогу на прибыль организаций, зачисляемому в бюджет Саратовской области, по участнику группы, что повлекло доначисление 172 076 тыс. руб.

Налоговый орган пришел к выводу, что установленные частями 1, 3 статьи 1 Закона Саратовской области от 01.08.2007 № 131-ЗСО «О ставках налога на прибыль организаций в отношении инвесторов, осуществляющих инвестиционную деятельность на территории Саратовской области» (далее – Закон № 131-ЗСО) условия применения льготной налоговой ставки, а именно, достижение объема капитальных вложений в основные средства на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в размере 50 000 тыс. руб., выполнены обществом уже в 2011 году, в связи с чем, учитывая срок льготы – пять налоговых периодов, следующих подряд – последним налоговым периодом возможного применения льготы следует считать 2015 год. Заявление налогоплательщиком пониженной налоговой ставки в уточненной налоговой декларации за 2017 год привело к неуплате налога на прибыль организаций в размере 172 076 тыс. руб.

Отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, суды трех инстанций пришли к выводу, что в целях использования льготной ставки по налогу на прибыль, установленной законом субъекта Российской Федерации, первым налоговым периодом ее применения является 2011 год, а, имея в виду срок ее предоставления (5 налоговых периодов), последним – 2015 год. По этой причине, использование налогоплательщиком льготы за 2017 году не было правомерным.

Налогоплательщик в кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, указывал, что экономический смысл налоговой льготы, предусмотренной частью 1 статьи 1 Закона № 131-ЗСО, предполагает возможность льготировать полученную прибыль организации-инвестора на начальном этапе разработки (внедрения) нового технологического процесса с целью создания благоприятных условий для развития указанной сферы экономической деятельности. Пониженную налоговую ставку в размере 13,5% вправе применять компании – вновь созданные организации-инвесторы с момента завершения капитальных вложений и получения их результата, то есть с момента принятия в эксплуатацию оконченного строительством объекта капитальных вложений отражения затрат на балансовом счете 01 «Основные средства». Сами по себе вложения во внеоборотные активы, отражаемые на балансовом счете 08, не могут приносить какого-либо экономического эффекта, поскольку инвестиционная деятельность направлена на получение прибыли и формирование дополнительных рабочих мест.

Отменяя судебные акты Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указала, что судебная практика исходит из необходимости обеспечения реализации принципа равенства при предоставлении налоговых льгот - толкования условий применения соответствующих льгот таким образом, чтобы дифференциация прав налогоплательщиков осуществлялась по объективным и разумным критериям, отвечающим цели соответствующих законоположений. В частности, это предполагает необходимость обеспечения равных прав на применение льгот для налогоплательщиков, осуществивших вложения инвестиций в обновление основных средств (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 N 308-ЭС20-23222, от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241, 04.03.2019 N 308-КГ18-11168, от 16.10.2018 N 310-КГ18-8658).

В рассматриваемой ситуации статья 1 Закона N 131-ЗСО предусматривала применение пониженной ставки 13,5 процентов при исчислении налога на прибыль для определенной категории налогоплательщиков - вновь создаваемых организаций-инвесторов (за исключением создаваемых путем реорганизации действующих организаций), осуществивших капитальные вложения в основные средства, расположенные на территории Саратовской области и реализующие инвестиционный проект в соответствии с приоритетными направлениями развития экономики области.

Условиями применения льготы согласно названной норме являлось достижение определенного размера инвестиций (не менее 50 миллионов рублей, а в строительстве - в размере не менее 650 миллионов рублей). Период применения льготы ограничен пятью налоговыми периодами с момента отражения произведенных капитальных вложений в бухгалтерском балансе организации-налогоплательщика.

Таким образом, установленная законодательством субъекта Российской Федерации льгота предназначена для поощрения капиталовложений, и с точки зрения своего экономического содержания состоит в частичном освобождении от налогообложения прибыли субъектов, осуществивших инвестиции в основные средства. Учитывая при этом, что субъектами льготы являются вновь создаваемые организации-инвесторы, то толкование положений статьи 1 Закона N 131-ЗСО, определяющих условия применения пониженной ставки налога (в том числе порядок исчисления срока ее применения) должно носить внутренне непротиворечивый характер, позволяя в действительности обеспечить частичное освобождение от налогообложения той прибыли, которая будет получена инвесторами от использования (эксплуатации) возведенных ими объектов.

Закон № 131-ЗСО не содержит определения понятия «произведенные капитальные вложения», которое используется в нем в качестве критерия, позволяющего установить периоды применения пониженной ставки налога налогоплательщиком. В то же время, как следует из действующих правил бухгалтерского учета, не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты относятся к незавершенным капитальным вложениям (пункт 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н).

В свою очередь, как указано в пункте 3.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утверждено Минфином России 30.12.1993 № 160), принятые в эксплуатацию объекты, приемка которых оформлена в установленном порядке, считаются законченным строительством. Затраты по данным объектам в размере их инвентарной стоимости списываются со счета, предназначенного для учета капитальных вложений, на счета учета приходуемого имущества.

С учетом целевого предназначения льготы, как направленной на частичное освобождение от налогообложения прибыли, полученной от использования вновь построенных объектов, и приведенных положений правил бухгалтерского учета, для целей применения пониженной ставки налога значение в рассматриваемом случае должны иметь завершенные капитальные вложения, которые отражаются в бухгалтерском учете по окончании строительства соответствующих объектов, пригодных к эксплуатации и принятых в связи с этим к учету в качестве основных средств, а не затраты налогоплательщика, формирующие незавершенное строительство.

Противоположный подход к толкованию условий применения льготы, предложенный налоговым органом и поддержанный судами, не основан на положениях законодательства, по существу противоречит законной цели предоставления льготы и нарушает принцип равенства налогоплательщиков при реализации ими права на применение льготы.

До ввода в эксплуатацию вновь создаваемых объектов основных средств отсутствует предмет для применения пониженной ставки налога - облагаемая налогом прибыль от реализации инвестиционного проекта. В такой ситуации налогоплательщик - инвестор, реализовавший проект по созданию (обновлению) основных средств, требующий длительного срока завершения (в том числе ввиду значительного масштаба инвестиций и объемов строительства) оказывается в более уязвленном положении, поскольку заведомо утрачивает возможность полноценного использования льготы еще до завершения инвестиционного проекта, что недопустимо.

Нельзя признать состоятельными также выводы судов о получении экономического эффекта (результата инвестирования) по факту строительства, мотивированные тем, что уже на стадии осуществления капитальных вложений общество «Северсталь - Сортовой завод Балаково» использовало заемные средства, оплачивало работы (услуги) сторонних организаций, привлеченных для выполнения строительно-монтажных работ, приобретало необходимые материалы.

Действительно, положительные социально-экономические последствия реализации инвестиционного проекта могут проявляться в увеличении занятости граждан, вовлеченных в строительство, в увеличении спроса на товары (работы, услуги) поставщиков и подрядчиков, спроса на финансовые услуги, что имеет значение при оценке удовлетворения публичного интереса в предоставлении льготы как исключения из принципа всеобщности и равенства налогообложения. Однако получение такого рода эффекта не должно противопоставляться возможности реализации права на льготу инвестором. В настоящем случае, напротив, именно достижением положительного социально-экономического эффекта для Саратовской области налоговый орган по существу обосновал утрату обществом права на применение льготы, с чем безосновательно согласились суды.

Не могут быть признаны правомерными также ссылки инспекции и судов на разъяснения положений статьи 1 Закона № 131-ЗСО, полученные налоговым органом от Департамента финансов Саратовской области.

Исходя из положений пункта 2 статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации полномочия финансовых органов субъектов Российской Федерации ограничены письменными разъяснениями налоговым органам, налогоплательщикам и налоговым агентам по вопросам применения законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, что не предполагает дополнение разъясняемых норм новыми условиями их применения, не вытекающими из закона. Иное по существу означало бы введение финансовым органом субъекта Российской Федерации правового регулирования по вопросам налогообложения в нарушение пункта 4 статьи 1 Налогового кодекса Российской Федерации. Во всяком случае, применительно к подпункту 2 пункта 1 статьи 6 Налогового кодекса Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, данные соответствующими финансовыми органами, не могут отменять или ограничивать права налогоплательщиков.

Кроме того, разъяснения Департамента финансов Саратовской области даны в 2018 году, то есть значительно позже окончания реализации инвестиционного проекта в 2014 году и, тем самым, могут нарушить сформированные у субъектов инвестиционной деятельности ожидания относительно стабильности их правового положения и защиты капитальных вложений со стороны государства, что противоречит пункту 1 статьи 14 Закона РСФСР от 26.06.1991 № 1488-1 (редакция от 26.07.2017) «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» и пункту 1 статьи 15 Закона № 39-ФЗ.

*Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 20.09.2021 № 305-ЭС21-11548 по делу № А40-248146/2019 (ПАО «Северсталь» против Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5) о признании незаконным решения об отказе в привлечении к ответственности.*

**8. Если выплаченные гражданину - участнику организации денежные средства не превышают величину произведенного им в соответствующей части вложения, имущественное положение налогоплательщика не улучшается, а приводится в состояние, имевшее место до оплаты доли в уставном капитале, что по смыслу статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации свидетельствует об отсутствии дохода. В то же время по результатам налоговой проверки инспекцией не высказаны какие-либо аргументы в пользу того, что под видом уменьшения уставного капитала в действительности происходило скрытое распределение прибыли (выплата дивидендов в скрытой форме), подлежащей налогообложению.**

В ходе выездной проверки общества были установлены обстоятельства дробления бизнеса посредством применения специального налогового режима двумя организациями (в части данного эпизода Верховный Суд Российской Федерации отказал в передаче жалобы на рассмотрение определением от 03.02.2021 № 308-ЭС20-19767 по делу № А53-23398/2019), а также доначислен налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) обществу как налоговому агенту по эпизоду уменьшения номинальной стоимости доли единственного участника общества, сопровождающееся уменьшением уставного капитала общества. Доля вносилась учредителем – физическим лицом земельными участками, а возвращалась – денежными средствами.

Признавая, что общество не исполнило обязанности налогового агента при выплате указанных денежных сумм и отказывая в связи с этим в удовлетворении заявления общества, суды исходили из того, что денежные средства выплачиваются учредителю за счет уменьшения имущества общества, то есть имущества, являющегося собственностью общества, а не его учредителя, следовательно, у учредителя возникает экономическая выгода, которая облагается НДФЛ с полной суммы произведенных выплат.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя судебные акты по эпизоду, связанному с доначислением НДФЛ и направляя дело в указанной части на новое рассмотрение указала, что глава 23 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений (до 01.01.2016), не содержала норм, определяющих порядок обложения НДФЛ сумм, получаемых физическими лицами - участниками организации при уменьшении уставного капитала. Однако это не означает, что все поступившие физическим лицам суммы образуют их доход и подлежат налогообложению, поскольку в силу статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации доход определяется исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды.

Применительно к личному налогообложению вывод об извлечении экономической выгоды гражданином, как правило, должен быть основан на обстоятельствах, свидетельствующих об улучшении его имущественного положения относительно ранее существовавшего, и расширении в связи с этим возможностей удовлетворения личных и иных бытовых нужд (потребления благ) физическим лицом. Это предполагает необходимость учитывать существо операций (сделок), в связи с которыми гражданину вменяется получение того или иного дохода.

Из взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 14, пункта 1 статьи 15 и пункта 1 статьи 20 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» следует, что уменьшение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, производимое путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников, является обратной операцией по отношению к оплате долей в уставном капитале, осуществляемой участниками при учреждении хозяйственного общества, то есть по существу выступает частичным возвратом ранее внесенного участником вклада (его стоимости).

Следовательно, если выплаченные гражданину - участнику организации денежные средства не превышают величину произведенного им в соответствующей части вложения, имущественное положение налогоплательщика не улучшается, а приводится в состояние, имевшее место до оплаты доли в уставном капитале, что по смыслу статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации свидетельствует об отсутствии дохода.

Приведенное толкование налоговых предписаний, определяющих доход физических лиц, согласуется с правовой позицией, выраженной в постановлении Президиума Верховного Суда Российской Федерации от 22.07.2015 № 8ПВ15 и с подходами к разрешению аналогичных споров, изложенными в определениях Судебных коллегий Верховного Суда Российской Федерации от 15.05.2018 № 4-КГ18-6, от 17.08.2018 № 56-КГ18-22, от 22.11.2018 № 308-КГ18-11090, что не было учтено судами при рассмотрении дела.

Относительно доначисления налога за 2016 год, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации посчитала необходимым обратить внимание на то, что с 01.01.2016 законодателем прямо закреплен порядок исчисления НДФЛ, который предполагает уменьшение суммы денежных средств, полученных при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале, на величину расходов, связанных с ее приобретением. Подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации установлено право на получение имущественного налогового вычета, в том числе при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества. В пункте 2 названной статьи предусмотрены особенности предоставления такого имущественного вычета: вместо получения имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества. При уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (имущественных прав). В силу подпункта 2 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в состав расходов налогоплательщика, связанных с приобретением доли в уставном капитале общества, могут включаться расходы в сумме денежных средств и (или) стоимости иного имущества (имущественных прав), внесенных в качестве взноса в уставный капитал при учреждении общества или при увеличении его уставного капитала.

Налогоплательщиком при рассмотрении возражений на акт проверки, в апелляционной жалобе в вышестоящий налоговый орган, в заявлении об оспаривании решения инспекции, апелляционной и кассационной жалобах на судебные акты неоднократно указывалось об отсутствии экономической выгоды при возврате денежных средств при уменьшении уставного капитала; представлен договор купли-продажи земельных участков, подтверждающий наличие права собственности учредителя на переданные в дальнейшем в уставный капитал общества земельные участки. Однако судами не дана надлежащая оценка указанным доводам и доказательствам, представленным обществом.

Доводы налогового органа о том, что право собственности учредителя на указанные земельные участки оформлено регистрирующим органом 13.04.2011, в то время как решение о формировании уставного капитала общества датировано 06.04.2011; о том, что впоследствии указанные земельные участки сформированы в один земельный участок и в дальнейшем переданы физическим лицам по договорам долевого участия в строительстве, по мнению Судебной коллегии, не влияют на факт несения учредителем расходов при передаче земельных участков в качестве доли в уставный капитал. Из материалов дела также не следует, что по результатам налоговой проверки установлены какие-либо признаки получения необоснованной налоговой выгоды в сложившейся ситуации. То обстоятельство, что внесенные в уставный капитал земельные участки по окончании строительства многоквартирных домов могли перейти в собственность владельцев помещений само по себе не свидетельствует о наличии оснований для взимания НДФЛ при уменьшении уставного капитала и выплате соответствующих сумм в денежной форме учредителю. Использование обществом полученного от учредителя капитала в виде земельных участков могло непосредственным образом принести самому обществу прибыль от реализации помещений. Однако эта прибыль становится доходом участников от вложения капитала (дивидендами) только после ее распределения.

На основании положений пункта 1 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», выявление иного экономического смысла совершенных операций может являться основанием для определения прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции. В то же время по результатам налоговой проверки инспекцией не высказаны какие-либо аргументы в пользу того, что под видом уменьшения уставного капитала в действительности происходило скрытое распределение прибыли (выплата дивидендов в скрытой форме), подлежащей налогообложению.

При новом рассмотрении дела судам на основании представленных налоговым органом и обществом доказательств необходимо учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию и дать оценку тому, привело ли уменьшение уставного капитала к образованию экономической выгоды у участника общества.

*Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 27.09.2021 № 308-ЭС21-7618 по делу № А53-15494/2019 (ООО «НТ-СТРОЙИНВЕСТ» против Межрайонной ИФНС России № 4 по Ростовской области) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности.*

**9. Правоотношения по предоставлению имущественного налогового вычета на основании статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации связаны с моментом осуществления соответствующих расходов и являются длящимися. Данные правоотношения включают в себя как возникновение права на имущественный вычет (правоотношения, связанные с несением расходов на приобретение указанных объектов недвижимости), так и обращение налогоплательщика в налоговый орган с заявлением о получении имущественного налогового вычета.**

Редакция подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации, действовавшая до 01.01.2014, устанавливала ограничение на количество приобретаемых объектов недвижимого имущества, по которым возможно применить имущественный налоговый вычет.

Федеральным законом от 23.07.2013 № 212-ФЗ «О внесении изменения   
в статью 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»   
(далее – Федеральный закон № 212-ФЗ) внесены существенные изменения   
в статью 220 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе касающиеся возможности получения имущественного налогового вычета до полного использования его предельного размера без ограничения количества установленных объектов недвижимого имущества, расходы по приобретению или строительству которых могут учитываться в составе имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц.

Согласно пункту 2 статьи 2 Федерального закона № 212-ФЗ положения статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в новой редакции применяются к правоотношениям по предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим после дня вступления в силу указанного Федерального закона.

Оспариваемым письмом Минфин России по вопросу предоставления имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в связи   
с изменениями, внесенными Федеральным законом № 212-ФЗ, разъяснил,   
что право налогоплательщика уменьшить налоговую базу на сумму имущественного налогового вычета возникает с момента приобретения соответствующего имущества с учетом фактически произведенных расходов. В частности, при приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них на основании договора купли-продажи – с момента регистрации права собственности, при приобретении прав на квартиру (доли в ней) в строящемся доме – с момента подписания акта приема-передачи или иного документа о передаче объекта долевого строительства застройщиком и принятия   
его участником долевого строительства.

Административным истцом в 2009 году была приобретена квартира,   
по которой им был частично использован имущественный налоговый вычет, в 2017 году им был приобретен дом, в связи с чем он вновь обратился   
с заявлением о предоставлении имущественного вычета на оставшуюся   
часть. Территориальным налоговым органом в предоставлении соответствующего вычета по приобретенному дому было отказано, так как налогоплательщик уже использовал имущественный вычет при приобретении квартиры, предусмотренный нормативным правовым регулированием, действовавшим до 01.01.2014.

В административном исковом заявлении налогоплательщик указывал, что положение пункта 2 статьи 2 Федерального закона № 212-ФЗ увязывают возможность применения закона к правоотношениям по предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим после дня вступления в силу указанного Федерального закона (после 01.01.2014), а поскольку декларация для использования вычета по квартире подана 14.01.2014, то он вправе использовать его остаток по приобретенному дому.

Отказывая в удовлетворении административного искового заявления, Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу о том, что изложенные в письме разъяснения не устанавливают, не изменяют и не отменяют правила, обязательные для неопределенного круга лиц, и не содержат положений, выходящих за рамки адекватного истолкования законодательства о налогах и сборах.

Исходя из анализа положений пункта 3 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 3 статьи 210 Кодекса об определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, суд пришел к выводу о том, что право налогоплательщика уменьшить налоговую базу на сумму имущественного налогового вычета с учетом его предельно допустимого размера возникает с момента приобретения соответствующего имущества, в том числе при приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них на основании договора купли-продажи - с момента государственной регистрации права собственности, при приобретении прав на квартиру (доли в ней) в строящемся доме - с момента подписания документа о передаче объекта долевого строительства застройщиком и принятия его участником долевого строительства.

Правоотношения по предоставлению имущественного налогового вычета обусловлены несением налогоплательщиком расходов на приобретение указанных объектов недвижимости, носят длящийся характер и находятся в неразрывной связи с возникновением у налогоплательщика права на получение данного вычета.

Расширив с 1 января 2014 г. права налогоплательщиков, связанные с получением ими имущественного налогового вычета, федеральный законодатель одновременно в пунктах 2, 3 статьи 2 Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ закрепил, что положения статьи 220 Кодекса в измененной редакции применяются к правоотношениям по предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим после дня вступления в силу указанного федерального закона; к правоотношениям по предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим до дня вступления его в силу и не завершенным на день вступления его в силу, положения статьи 220 Кодекса подлежат применению без учета внесенных этим федеральным законом изменений.

Данное правовое регулирование соответствует общему (основному) принципу действия закона во времени, который, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, имеет целью обеспечение правовой определенности и стабильности законодательного регулирования в Российской Федерации и означает, что действие закона распространяется на отношения, права и обязанности, возникшие после введения его в действие (определение Конституционного Суда Российской Федерации от 26 января 2017 г. № 210-О).

В ранее принятых и сохраняющих свою силу решениях Конституционный Суд Российской Федерации также указывал, что льгота является исключением из вытекающих из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения. Льготы всегда носят адресный характер, а их установление или отмена относятся к дискреционным полномочиям законодателя (определение Конституционного Суда Российской Федерации от 17 июля 2018 г. № 1718-О).

Таким образом статья 220 Кодекса в редакции Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 212-ФЗ применяется к правоотношениям, которые возникли после 1 января 2014 г., и право на получение имущественного налогового вычета, возникшее у физического лица до указанной даты, регулируется данной статьей в редакции, действовавшей до внесения в нее изменений, даже если эти отношения не завершены на начало 2014 г.

*Данные выводы содержатся в* *Решении Верховного Суда Российской Федерации от 15.06.2021 № АКПИ21-294 и Апелляционном определении Верховного Суда Российской Федерации от 26.08.2021 № АПЛ21-299 (Суворов А.А. против Минфина России и ФНС России) о признании недействующим письма Минфина России от 22.11.2017 № 03-04-07/77483 «О предоставлении имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц».*

**10. Поскольку обязанность адвокатов из числа военных пенсионеров (и приравненных к ним лиц) по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование признана соответствующей Конституции Российской Федерации, то Постановлением № 5-П исполнение такой обязанности не приостанавливается и не прекращается с даты его вступления в законную силу.**

В абзаце восьмом оспариваемого письма ФНС России от 02.02.2021 № БС-4-11/1183 указано «в связи с вступлением Федерального закона от 30.12.2020 № 502-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 502-ФЗ) в силу с 10.01.2021 у адвокатов, получающих пенсию за выслугу лет или по инвалидности, в соответствии с Законом Российской Федерации от 12.02.1993 № 4468-1 «О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе, органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, войсках национальной гвардии Российской Федерации, органах принудительного исполнения Российской Федерации, и их семей» (далее - Закон № 4468-1), обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование прекращается с 11.01.2021».

Административной истец посчитал, что оспариваемое разъяснение о том, что обязанность адвокатов, получающих пенсию за выслугу лет в соответствии с Законом № 4468-1, по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование прекращается с 11 января 2021 г. (с даты вступления в силу Федерального закона № 502-ФЗ), нарушает его право на снятие с учета в качестве плательщика страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2020 год, поскольку его обращения в 2020 и 2021 годах в налоговый орган за реализацией данного права были оставлены без удовлетворения со ссылкой на письмо ФНС России. Ввиду незаконного возложения на него обязанности по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2020 год за ним числится задолженность по уплате указанных взносов.

Административной истец полагал, что на основании пункта 2 резолютивной части постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 28 января 2020 г. № 5-П (далее - Постановление № 5-П) во взаимосвязи с положениями статьи 79 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» (далее - Федеральный конституционный закон № 1-ФКЗ) его обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование как адвоката, получающего пенсию на условиях и в порядке, предусмотренных Законом № 4468-1, прекратилась со дня вступления в законную силу названного постановления (то есть с 30 января 2020 г.), в то время как в соответствии с оспариваемым разъяснением данная обязанность прекращается с 11 января 2021 г. (после вступления в силу Закона № 502-ФЗ).

Верховный Суд Российской Федерации частично удовлетворил заявленный иск, указав что соответствующая обязанность прекращается не с 11 января 2021 г., а с 10 января 2021г.

Суд учитывал пункт 1 резолютивной части Постановления № 5-П, согласно которому подпункт 2 пункта 1 статьи 6, пункт 2.2 статьи 22, пункт 1 статьи 28 Закона об обязательном пенсионном страховании, подпункт 2 пункта 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации, часть 4 статьи 7 Закона № 4468-1, части 2, 3 статьи 8, часть 18 статьи 15 Закона о страховых пенсиях в их взаимосвязи с абзацем третьим пункта 1 статьи 7 Закона об обязательном пенсионном страховании признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации в той мере, в какой они, признавая адвокатов из числа военных пенсионеров страхователями по обязательному пенсионному страхованию, возлагают на них обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование с целью обеспечения их права на получение обязательного страхового обеспечения по обязательному пенсионному страхованию.

В пункте 2 резолютивной части Постановления № 5-П указанные выше нормы федерального законодательства были признаны не соответствующими части 1 статьи 7, части 2 статьи 8, частям 1, 2 статьи 19, части 1 статьи 35, частям 1, 2 статьи 39, частям 2, 3 статьи 55 Конституции Российской Федерации в той мере, в какой они характеризуются неопределенностью нормативного содержания применительно к объему и условиям формирования и реализации в системе обязательного пенсионного страхования пенсионных прав адвокатов из числа военных пенсионеров, надлежащим образом исполняющих обязанности страхователя по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Как следует из содержания Постановления № 5-П, Конституционным Судом Российской Федерации были выявлены пробелы в перечисленных нормах законодательства в части того, что условия для возникновения права на получение страховой пенсии по старости адвокатами из числа военных пенсионеров и приравненных к ним лиц при недостижении ими индивидуального пенсионного коэффициента заданной величины (не менее 30) и неприобретении страхового стажа необходимой продолжительности (не менее 15 лет) не позволяют рассчитывать данным лицам, достигшим общеустановленного пенсионного возраста 65 и 60 лет (мужчины и женщины соответственно), на получение страховой пенсии по старости, несмотря на добросовестную уплату указанными лицами в период осуществления ими деятельности в качестве адвокатов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Следовательно, при недостижении названных условий адвокаты из числа военных пенсионеров и приравненных к ним лиц лишаются права на получение второго вида пенсии - страховой пенсии по старости.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу о том, что нормативное содержание положений подпункта 2 пункта 1 статьи 6, пункта 2.2 статьи 22, пункта 1 статьи 28 Закона об обязательном пенсионном страховании, подпункта 2 пункта 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации, части 4 статьи 7 Закона № 4468-1, частей 2, 3 статьи 8, части 18 статьи 15 Закона о страховых пенсиях в их взаимосвязи между собой, а также с абзацем третьим пункта 1 статьи 7 Закона об обязательном пенсионном страховании допускает возможность участия адвокатов из числа военных пенсионеров в системе обязательного пенсионного страхования в отсутствие гарантий предоставления им защиты от социальных страховых рисков.

В связи с отсутствием корреляции между порядком и условиями формирования и реализации пенсионных прав адвокатов из числа военных пенсионеров (приравненных к ним лиц) и иных категорий застрахованных граждан на получение страховой пенсии по старости Конституционный Суд Российской Федерации указал, что федеральному законодателю необходимо устранить подобные пробелы действующего законодательства в целях соблюдения государством гарантий на пенсионное обеспечение всех застрахованных граждан при достижении ими общеустановленного пенсионного возраста.

В пункте 3 резолютивной части Постановления № 5-П Конституционный Суд Российской Федерации предписал федеральному законодателю незамедлительно принять меры по устранению неопределенности нормативных предписаний приведенных выше законоположений применительно к объему, а также условиям формирования и реализации в системе обязательного пенсионного страхования пенсионных прав адвокатов из числа военных пенсионеров в соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, выраженными в названном постановлении.

Таким образом, суд указал в решении, что само по себе наличие обязанности адвокатов из числа военных пенсионеров и приравненных к ним лиц по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование во взаимосвязи с наличием права таких лиц на одновременное получение двух пенсий (по государственному пенсионному обеспечению и страховой пенсии по старости) признано Конституционным Судом Российской Федерации не противоречащим Конституции Российской Федерации.

В целях исполнения Постановления № 5-П в качестве одной из мер по устранению выявленных Конституционным Судом Российской Федерации пробелов в законодательстве 30 декабря 2020 г. был принят Закон № 502-ФЗ.

Указанным законом внесены изменения в Закон об обязательном пенсионном страховании (статьи 6, 7 и 29), согласно которым адвокаты, получающие пенсию за выслугу лет или по инвалидности в соответствии с Законом N 4468-1, исключены из числа страхователей и застрахованных лиц с предоставлением им права добровольного вступления в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию.

Статьей 6 Федерального закона от 14 июня 1994 г. № 5-ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» определено, что федеральные конституционные законы, федеральные законы, акты палат Федерального Собрания вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации по истечении десяти дней после дня их официального опубликования, если самими законами или актами палат не установлен другой порядок вступления их в силу.

Закон № 502-ФЗ опубликован 30 декабря 2020 г. на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru). С учетом того, что данный закон не содержит нормы об ином порядке его вступления в силу, он вступил в силу по истечении 10 дней после дня его официального опубликования, то есть 10 января 2021 г. Тем самым адвокаты из числа военных пенсионеров и приравненных к ним лиц, получающие пенсию в соответствии с Законом № 4468-1, освобождены от обязанности по уплате за себя страховых взносов на обязательное пенсионное страхование с названной даты.

*Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 01.07.2021 по делу № АКПИ21-319 и Апелляционном определении Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 28.09.2021 N АПЛ21-341 (Уваров И.В. против ФНС России (заинтересованные лица: Минфин России, Минюст России) о признании недействующим абзаца восьмого письма ФНС России от 02.02.2021 № БС-4-11/1183.*

**11. Сам по себе факт монтажа оборудования в зданиях и помещениях (цехах), предназначенных для обеспечения производственной деятельности, не может служить основанием для отказа в применении освобождения от налогообложения, в том числе по мотиву использования имущества (оборудования и зданий) по общему назначению, предопределенному технологией производства, поскольку это приводит к дискриминационным условиям налогообложения лиц, осуществивших капитальные вложения в обновление основных средств.**

По результатам выездной налоговой проверки общества, инспекция, в том числе, пришла к выводу о неправомерном не учете в качестве основных средств и не обложении налогом на имущество организаций объектов, созданных в рамках модернизации завода по розливу минеральной воды – здания, сооружения, склады и цеха. При этом в базу по налогу на имущество организаций были включены, в том числе, такие объекты как: электрооборудование, оборудование линии розлива, производственные линии, этикетировочная машина, установка получения СО2, система обратного осмоса и т. п.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд, однако суды трех инстанций не усмотрели оснований для отмены оспариваемого решения инспекции.

Обжалуя состоявшиеся по делу судебные акты в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации налогоплательщик указывал на неверную методологию доначислений по налогу на имущество организаций, незаконное обложение данным налогом упомянутых промышленных средств, поскольку они не относятся к недвижимому имуществу, а являются оборудованием, в связи с чем к данным объектам подлежит применению льгота по движимому имуществу, предусмотренная пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации частично отменяя судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение указала следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 38 и пунктом 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в 2014 - 2016 годы) возникновение обязанности по уплате налога на имущество организаций связывается с наличием у налогоплательщика движимого и недвижимого имущества, учитываемого на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

На основании подпункта 8 пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации, действовавшего до 01.01.2015 (введен Федеральным законом от 29.11.2012 № 202-ФЗ), не признавалось объектом налогообложения движимое имущество, принятое на учет с 01.01.2013 в качестве основных средств.

Начиная с 01.01.2015, освобождение от налогообложения в отношении движимого имущества, принятого с 01.01.2013 на учет в качестве основных средств, предусмотрено пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации (введен в действие Федеральным законом от 24.11.2014 № 366-ФЗ), действовавшим до 01.01.2019.

Раскрывая содержание положений подпункта 8 пункта 4 статьи 374 и пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации, Конституционный Суд Российской Федерации указал в Постановлении от 21.12.2018 № 47-П, что внесенные законодателем изменения повлекли, кроме прочего, сокращение состава облагаемых налогом объектов имущества организаций, что, благодаря упрощению учета объектов налогообложения и снижению налоговой нагрузки, должно было способствовать поощрению налогоплательщиков к правомерному поведению в фискальных правоотношениях, стимулированию организаций к инвестированию в средства производства, к их модернизации, приобретению новых и развитию существующих средств производства, а также повышению спроса на них.

Цель освобождения от налогообложения движимого имущества, принятого к учету после 01.01.2013, состояла в поощрении инвестиций в новое оборудование, что при сохранении налогообложения уже введенного в эксплуатацию оборудования позволило бы реализовать стимул к обновлению основных средств без существенных потерь для бюджетов. Об этом, в частности, свидетельствует содержание Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов, подготовленных Министерством финансов Российской Федерации в связи с составлением проектов бюджетов согласно пункту 2 статьи 172 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Таким образом, по своей правовой природе положения подпункта 8 пункта 4 статьи 374 и пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливают льготу по налогу на имущество - преимущество, состоящее в возможности не уплачивать налог, для плательщиков, которые осуществили (завершили) после 01.01.2013 инвестиции в обновление основных средств, прежде всего - оборудования, и (или) являются пользователями результатов инвестиций.

Сами по себе критерии прочной связи вещи с землей, невозможности раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения, а также соединения вещей для использования по общему назначению, используемые гражданским законодательством (пункт 1 статьи 130, пункт 1 статьи 133, статья 134 Гражданского кодекса Российской Федерации), не являются достаточными для реализации принципа равенства налогоплательщиков и достижения вышеназванных целей освобождения имущества от налогообложения, поскольку эти критерии, как таковые, не позволяют разграничить инвестиции в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости - зданий и капитальных сооружений. В обоих случаях приобретаемые налогоплательщиком активы до окончания монтажа не имеют прочной связи с землей, а после начала эксплуатации - могут быть соединены для использования по общему назначению с объектом недвижимости, при том, что их разделение без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным.

В связи с этим, а также учитывая установленное пунктом 6 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации требование формальной определенности налоговых норм и содержащуюся в пункте 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации отсылку к правилам бухгалтерского учета при определении объекта налогообложения, помимо используемых гражданским законодательством критериев правового режима имущества, юридическое значение для целей применения подпункта 8 пункта 4 статьи 374, пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации имеют принятые в бухгалтерском учете формализованные критерии признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, в соответствии с пунктом 5 которого рабочие и силовые машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов основных средств, отличный от зданий и сооружений.

Основой классификации объектов основных средств в бухгалтерском учете выступает Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), введенный в действие с 01.01.2017 приказом Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст, и ранее действовавший Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94, утвержденный постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359.

В соответствии названными классификаторами оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо предусмотренных в классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации).

В остальных случаях объединение нескольких объектов основных средств в один инвентарный объект (комплекс конструктивно сочлененных предметов) допускается, если каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно, но при условии, что сроки полезного использования этих предметов существенно не отличаются (пункт 6 ПБУ 6/01).

Таким образом, по общему правилу исключения из объекта налогообложения, предусмотренные подпунктом 8 пункта 4 статьи 374 и пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации, применимы к машинам и оборудованию, выступавшим движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий.

Данная правовая позиция ранее была высказана Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241, от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 и в целях обеспечения единообразия судебной практики включена в Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2019), утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25.12.2019 (пункт 31).

Согласно материалам дела объекты основных средств, приобретенные налогоплательщиком, являлись движимым имуществом, охарактеризованы в договорах и сопроводительных документах как различное оборудование и по правилам бухгалтерского учета подлежали принятию бухгалтерскому учету в качестве отдельных инвентарных объектов, что не оспаривалось налоговым органом при рассмотрении дела.

При этом отражение затрат на приобретение имущества на счетах бухгалтерского учета, предназначенных для учета оборудования к установке и вложений во внеоборотные активы, вместо счета учета основных средств, не лишает налогоплательщика права на применение льготы по налогу, поскольку при надлежащем отражении спорных объектов на счете 01 «Основные средства» в качестве оконченного монтажом и принятого в эксплуатацию оборудования законные основания для взимания налога в любом случае отсутствовали бы. Иными словами, выявленные инспекцией нарушения, допущенные при ведении обществом бухгалтерского учета, не могли привести к неуплате налога.

*Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663 по делу № А18-1531/2019 (ООО «Минеральная вода «Ачалуки» к Межрайонной ИФНС России № 3 по Республике Ингушетия) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности.*

**12. Отсутствие в ЕГРН сведений о виде разрешенного использования земельного участка «для размещения многоквартирного дома» и о соответствующем статусе дома, для целей земельного налога не может приводить к каким-либо отрицательным последствиям для налогоплательщиков если земельный участок имеет вид разрешенного использования «под среднеэтажную жилую застройку».**

Налоговым органом в адрес истцов направлены уведомления об уплате налогов, в том числе земельного налога, за периоды 2016-2018 гг.

Не согласившись с наличием в уведомлениях объекта налогообложения – земельного участка с соответствующим кадастровым номером, истцы обратились в суд.

Установив наличие в составе дома девяти квартир, суд первой инстанции пришел к выводу об удовлетворении заявленных требований, поскольку названный дом является многоквартирным, земельный участок, на котором он расположен, входит в состав общего имущества этого дома и не является объектом налогообложения.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда и отказывая в удовлетворении административного искового заявления, указал на отсутствие в ЕГРН данных о том, что упомянутый дом является многоквартирным. При этом отметил, что названное здание поставлено на кадастровый учет как жилой дом. В материалах дела отсутствуют доказательства того, что названный дом введен в эксплуатацию как многоквартирный и земельный участок под ним входит в состав имущества многоквартирного дома.

Кассационный суд с выводами областного суда согласился и дополнительно сослался на то, что земельный участок под размещение многоквартирного дома не формировался, в порядке статьи 16 Федерального закона от 29 декабря 2004 г. № 189-ФЗ «О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации» собственники жилых помещений многоквартирного дома с заявлением о формировании земельного участка под этим домом не обращались. Органом местного самоуправления соответствующее решение не принималось. Кадастровый учет названного участка с видом разрешенного использования «под многоквартирный дом» не производился.

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

В разрешении на ввод трехэтажного односекционного жилого дома с чердаком в эксплуатацию от 11 ноября 2014 г. имелось указание на наличие в доме девяти квартир, право собственности на которые зарегистрировано в установленном законом порядке.

Вопросы, связанные с общим имуществом в многоквартирном доме, регулируются Жилищным кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. N 189-ФЗ «О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации».

Земельный участок, на котором расположен многоквартирный жилой дом, согласно пункту 4 части 1 статьи 36 Жилищного кодекса Российской Федерации относится к общему имуществу, принадлежащему собственникам помещений в многоквартирном доме на праве общей долевой собственности.

Со дня проведения государственного кадастрового учета земельного участка, на котором расположены многоквартирный дом и иные входящие в состав такого дома объекты недвижимого имущества, земельный участок переходит бесплатно в общую долевую собственность собственников помещений в многоквартирном доме (часть 5 статьи 16 Федерального закона от 29 декабря 2004 г. N 189-ФЗ).

В соответствии с частью 2 статьи 23 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», действовавшего в период регистрации права собственности на квартиры в упомянутом доме, государственная регистрация возникновения, перехода, ограничения (обременения) или прекращения права на жилое или нежилое помещение в многоквартирных домах одновременно является государственной регистрацией неразрывно связанного с ним права общей долевой собственности на общее имущество.

В материалах дела содержится выписка из ЕГРН о земельном участке из которой усматривается, что на основании решения общего собрания собственников помещений жилого дома об определении долей зарегистрировано право общей долевой собственности административных истцов на указанный участок.

Таким образом, с 2015 г. упомянутый земельный участок находится в общей долевой собственности истцов и входит в состав общего имущества многоквартирного дома.

Согласно классификатору видов разрешенного использования земельных участков, утвержденному приказом Минэкономразвития России от 1 сентября 2014 г. № 540 и действовавшему до 4 апреля 2021 г., вид разрешенного использования «среднеэтажная жилая застройка» допускал размещение на участках с названным видом разрешенного использования многоквартирных домов этажностью не выше восьми этажей.

При таком положении использование земельного участка для возведения и эксплуатации трехэтажного многоквартирного дома соответствует виду разрешенного использования этого участка.

Правила статьи 16 Федерального закона от 29 декабря 2004 г. № 189-ФЗ, на которые сослался кассационный суд, применяются только в тех случаях, когда земельный участок под многоквартирным домом из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, не образован и не поставлен на государственный кадастровый учет.

Судами апелляционной и кассационной инстанций не принято во внимание, что на момент начисления налога земельный участок был сформирован и находился в собственности физических лиц.

Статус указанного участка как предназначенного для размещения многоквартирного жилого дома зависит от статуса объекта недвижимости, который расположен на данном участке. При наличии сведений о том, что дом является многоквартирным, у территориального органа Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии не было оснований полагать о наличии у земельного участка иного статуса. Принятия органом власти соответствующего решения для изменения этого статуса в силу закона не требовалось.

При новом рассмотрении административного дела судебной коллегии необходимо установить, с какого момента дом следует считать многоквартирным и в зависимости от данного обстоятельства определить период, с которого административные истцы освобождаются от уплаты земельного налога.

*Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 08.09.2021 № 4-КАД21-45-К1 (Гусаровы и Бузина Г.Б. против ИФНС России по г. Дмитрову Московской области) о признании незаконными действий и решений о начислении земельного налога.*

**13. Земельные участки с видом разрешенного использования «земли общего пользования» фактически представляют собой улично-дорожную сеть поселения и отнесены к транспортной инфраструктуре, что само по себе не предполагает размещения на них объектов жилищного фонда и объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса и следовательно исключает возможность применения в отношении таких объектов пониженной ставки земельного налога 0,3 процента на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации.**

Налогоплательщики являются совладельцами земельных участков, в отношении которых инспекцией произведен перерасчет (доначисление) земельного налога за 2015-2016 годы, начислен земельный налог за 2017 год, исходя из ставки 1,5 % (вместо 0,3%).

Перерасчет осуществлен вследствие получения инспекцией из регистрирующих органов сведений, согласно которым, вышеуказанные земельные участки имеют категорию земель – «Земли населенных пунктов», вид разрешенного использования – «Земли общего пользования» (ставка 1.5% процента для таких участков установлена соответствующим решением депутатов Дмитровского района Московской области).

Не согласившись с перерасчетом, налогоплательщики обратились в суд.

Суды трех инстанций в удовлетворении требований о перерасчете налога по ставке 0.3 % отказали.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации оставила судебные акты в силе исходя из того, что разрешая спор, суды с учетом правового регулирования, а также установленных обстоятельств настоящего дела о фактическом использовании земельных участков под улично-дорожную сеть и отсутствие сведений подтверждающих, что в спорные налоговые периоды названные объекты недвижимости были заняты жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, предназначенными исключительно для нужд населения, обоснованно признали правомерным применение налоговой ставки 1,5 процента.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков: в том числе занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности).

В отношении прочих земельных участков налоговые ставки не могут превышать 1,5 процента (подпункт 2 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации).

Ставки земельного налога на территории городского поселения Дмитров Дмитровского муниципального района Московской области установлены Решением № 32/17 (в редакции от 26 сентября 2014 г. N 94/20) и составляют 0,3 процента от кадастровой стоимости участка в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, в отношении прочих земельных участков - 1,5 процента от кадастровой стоимости.

Конституционный Суд Российской Федерации в определениях от 28 марта 2017 г. № 488-О и от 19 декабря 2019 г. № 3534-О отмечал, что при отнесении объектов к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса следует применять положения Градостроительного кодекса Российской Федерации, где в пункте 24 статьи 1 система коммунальной инфраструктуры определена как комплекс технологически связанных между собой объектов и инженерных сооружений, предназначенных для осуществления поставок товаров и оказания услуг в сферах электро-, газо-, тепло-, водоснабжения и водоотведения до точек подключения (технологического присоединения) к инженерным системам электро-, газо-, тепло-, водоснабжения и водоотведения объектов капитального строительства, а также объекты, используемые для обработки, утилизации, обезвреживания, захоронения твердых коммунальных отходов.

В данном случае на спорных земельных участках отсутствуют объекты жилищного фонда.

Спорные земельные участки согласно картографическому материалу Правил землепользования и застройки территории (части территории) Дмитровского городского округа Московской области, утвержденных Решением Совета депутатов Дмитровского городского округа Московской области от 9 июля 2020 г. № 833/102, расположены в зоне транспортной инфраструктуры, которая установлена для размещения объектов транспортной инфраструктуры, в том числе различного рода путей сообщения и сооружений, используемых для перевозки людей или грузов либо передачи веществ, а также для установления санитарно-защитных зон таких объектов в соответствии с требованиями технических регламентов, и составляют улично-дорожную сеть поселения, элементом которой являются улица, проспект, переулок, проезд, набережная, площадь, бульвар, тупик, съезд, шоссе, аллея и иное (постановление Правительства Российской Федерации от 19 ноября 2014 г. № 1221 «Об утверждении Правил присвоения, изменения и аннулирования адресов» и приказ Минфина России от 5 ноября 2015 г. № 171н «Об утверждении Перечня элементов планировочной структуры, элементов улично-дорожной сети, элементов объектов адресации, типов зданий (сооружений), помещений, используемых в качестве реквизитов адреса, и Правил сокращенного наименования адресообразующих элементов»).

В силу положений пункта 12 статьи 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации и пункта 12 статьи 85 Земельного кодекса Российской Федерации улицы, проезды, автомобильные дороги отнесены к территории общего пользования, которыми беспрепятственно пользуется неограниченный круг лиц и не подлежат приватизации.

В соответствии с классификатором видов разрешенного использования земельных участков, утвержденным приказом Минэкономразвития России от 1 сентября 2014 г. № 540, который действовал в период издания постановления администрацией Дмитровского муниципального района Московской области от 24 декабря 2014 г. № 9963-П, вид разрешенного использования «общее пользование территории» включал размещение автомобильных дорог и пешеходных тротуаров в границах населенных пунктов, пешеходных переходов, парков, скверов, площадей, бульваров, набережных и других мест, постоянно открытых для посещения без взимания платы.

Доводы кассационной жалобы о наличии на земельных участках линии электропередачи являлись предметом проверки судов первой и апелляционной инстанций, им дана надлежащая правовая оценка.

Судебная коллегия отметила, что в соответствии с ГОСТ Р ИСО 6707-1-2020. Национальный стандарт Российской Федерации. Здания и сооружения. Общие термины, который утвержден и введен в действие приказом Госстандарта от 24 декабря 2020 г. N 1388-ст, линия электропередачи - это линия, состоящая из электрических кабелей и размещенная на башенных опорах или мачтах (3.3.4.64).

В том числе, согласно выпискам из ЕГРН в сведениях государственного кадастра недвижимости отсутствуют какие-либо обременения спорных земельных участков в связи с расположением на них линий электропередачи.

*Данные выводы содержатся в Определении судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 28.07.2021 № 4-КАД21-19-К1 по делу (Сизова Г.И., Серикова Г.П. и др. против ИФНС России по г. Дмитрову) об обязании инспекции произвести перерасчет земельного налога исходя из целей фактического использования земельных участков.*