Приложение

к письму ФНС России

от « 30 » января 2022 г.

№ БС-4-21/977@

**Обзор правовых позиций Верховного Суда Российской Федерации**

**и Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения имущества (за IV квартал 2022 г.)**

**1) Определение Верховного Суда Российской Федерации (далее – Верховный Суд) от 10.11.2022 № 308-ЭС22-12924 по делу № А15-5953/2019**

Из материалов дела следует, что в 2009 году общество с ограниченной ответственностью (далее – ООО) приобрело земельный участок, который в 2015 году был разделен на 2 земельных участка, по одному из которых вид разрешенного использования «для сельхозпроизводства» был сохранен, а по другому, спорному земельному участку, Постановлением администрации городского округа от 22.04.2016 № 423 вид разрешенного использования был изменен на «многоэтажная жилая застройка». Постановлением от 06.09.2016 № 1852 администрации городского округа были внесены изменения в Постановление от 22.04.2016 № 423 в части вида разрешенного использования – «среднеэтажная жилая застройка», изменение зарегистрировано 27.10.2016.

Налоговый орган доначислил земельный налог ООО за 2017 год и привлек ООО к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), ссылаясь на необоснованное применение налоговой ставки в размере 0,3 процента без учета повышающего коэффициента, предусмотренного пунктом 15 статьи 396 НК РФ.

ООО обратилось в Арбитражный суд Республики Дагестан с заявлением о признании недействительными решения ИФНС России по Кировскому району г. Махачкалы и решения УФНС России по Республике Дагестан.

Решением Арбитражного суда Республики Дагестан от 06.10.2021, оставленным без изменения постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2021, ООО отказано в удовлетворении заявленных требований.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 14.04.2022 оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

Руководствуясь статьями 11.2, 11.4 Земельного кодекса Российской Федерации, статьями 388, 390, 391, 394, 396 НК РФ, положениями Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», установив все обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения дела, на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в деле доказательств, которые были оценены в их совокупности и взаимосвязи, суды признали правомерными оспариваемые решения инспекции и управления и отказали ООО в удовлетворении заявленных требований.

Суды исходили из того, что после регистрации прав на земельный участок с кадастровым номером 05:..:……:…. (27.10.2016) ООО является правообладателем вновь образованного земельного участка с новым видом разрешенного использования, который должен учитываться при выборе применяемой налоговой ставки при исчислении земельного налога, а, следовательно, при его исчислении должен применяться повышающий коэффициент, установленный пунктом 15 статьи 396 НК РФ, с даты государственной регистрации прав на вновь образованный земельный участок. Как указали суды, в случае применения налогоплательщиком пониженной ставки при исчислении земельного налога, действующее законодательство предусматривает одновременное применение в таком случае повышенного коэффициента 2, установленного пунктом 15 статьи 396 НК РФ. В ином случае применению подлежит ставка 1,5 процента, что приведет к значительно большим доначислениям сумм земельного налога, чем применение пониженной ставки с учетом повышенного коэффициента 2, как произведено налоговым органом в оспариваемом решении.

ООО обратилось в Верховный Суд с кассационной жалобой на указанные судебные акты, в которой просило их отменить и принять новый судебный акт по делу об удовлетворении заявленных требований.

Верховный Суд, отказывая ООО в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в Судебной коллегии по экономическим спорам, отметил, что, обжалуя судебные акты в Верховный Суд, ООО приводило доводы, которые являлись предметом рассмотрения судов и получили правовую оценку применительно к установленным фактическим обстоятельствам дела. Как указали суды, ООО не лишено было возможности обратиться с заявлением об изменении вида разрешенного использования в целях снижения налогового бремени, однако в материалах дела отсутствуют доказательства того, что ООО принимало меры по изменению вида разрешенного использования в спорный период. Действия по изменению вида разрешенного использования со «среднеэтажная жилая застройка» на «индивидуальная жилая застройка» совершены в 2018 году, тогда как оспариваемым решением инспекции исчислен земельный налог за 2017 год.

Верховный Суд определил в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда отказать.

**2) Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда от 21.12.2022 № 305-ЭС22-17644 по делу № А41-68521/2021**

Федеральное государственное бюджетное учреждение (далее – ФГБУ) обратилось в налоговый орган с заявлением о предоставлении налоговой льготы, предусмотренной подпунктом 4 пункта 2 статьи 358 НК РФ в виде освобождения от уплаты транспортного налога за 2020 год в отношении двух воздушных судов Ту-204-300.

На основании подпункта 4 пункта 2 статьи 358 НК РФ не признаются объектом налогообложения по транспортному налогу пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

ФГБУ, отнесенное к ведению Государственной корпорации по космической деятельности «Роскосмос», создано Распоряжением Правительства Российской Федерации от 01.10.2008 № 1435-р.

На закрепленных за ФГБУ на праве оперативного управления воздушных судах Ту-204-300 осуществлялись перевозки грузов и пассажиров, среди которых члены экипажей пилотируемых космических аппаратов, члены государственных комиссий, специалисты оперативных групп, иные специалисты, обеспечивающие работы по предстартовой подготовке экипажей, а также представители федеральных органов исполнительной власти.

Отказывая в предоставлении освобождения от уплаты налога, предусмотренного подпунктом 4 пункта 2 статьи 358 НК РФ, налоговый орган пришел к выводу о несоблюдении ФГБУ условий для ее использования, поскольку основным видом деятельности ФГБУ не является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок.

Суды трех инстанций, соглашаясь с выводами налогового органа и признавая законным отказ в предоставлении налоговой льготы, указали, что содержащийся в Едином государственном реестре юридических лиц основной вид деятельности учреждения (научные исследования и разработки в области естественных и технических наук) не связан с осуществлением пассажирских и (или) грузовых перевозок.

Кроме того, доля дохода от осуществления налогоплательщиком таких перевозок, как отметили суды, несравнима меньше (3,67%) доли доходов, полученных учреждением от научных исследований (83,45%), из чего сделан вывод, что перевозка космических экипажей и других специалистов носит вспомогательный характер по отношению к предмету и целям деятельности, для которых учреждение создано.

Как отмечено Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, между тем судами не учтено следующее.

По смыслу закона 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.

Законодательно установленный круг адресатов налоговых льгот в широком понимании - как в форме освобождения от уплаты налога отдельных категорий плательщиков, так и в форме установления пониженных ставок налога или возможности уменьшения налогооблагаемой базы, - не может быть произвольным и согласно пункту 3 статьи 3 НК РФ должен иметь под собой экономическое основание.

В связи с этим при предоставлении налоговых льгот должен быть обеспечен равный подход - условия применения льгот должны толковаться и применяться таким образом, чтобы дифференциация прав налогоплательщиков осуществлялась по объективным и разумным критериям, отвечающим цели соответствующих законоположений (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда от 27.04.2022 № 305-ЭС21-24673, от 24.11.2021 № 310-ЭС21-11695, от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663 и др.).

В данном случае при установлении налоговой льготы по транспортному налогу, предусмотренной подпунктом 4 пункта 2 статьи 358 НК РФ, законодатель исходил из необходимости исключения из числа объектов налогообложения пассажирских и грузовых речных, морских и воздушных судов в том случае, если осуществление соответствующих пассажирских и (или) грузовых перевозок является основным видом деятельности организации, в собственности (хозяйственном ведении или оперативном управлении) которой находятся транспортные средства.

Таким образом, условиями применения льготы являются: принадлежность пассажирских и грузовых речных, морских и воздушных судов налогоплательщику; осуществление пассажирских и грузовых перевозок с их использованием в качестве основного (базового) вида деятельности.

Иных критериев, определяющих основания для применения рассматриваемой льготы, в том числе связанных с использованием пассажирских и грузовых речных, морских и воздушных судов только в коммерческой (приносящей доход) деятельности, осуществлением с их использованием исключительно регулярных перевозок, достижением определенного объема дохода и (или) соотношения видов полученных доходов, подпункт 4 пункта 2 статьи 358 НК РФ не предусматривает.

При рассмотрении дела судами не учтено, что авиация подразделяется на гражданскую, государственную и экспериментальную авиацию. Авиация, используемая в целях обеспечения потребностей граждан и экономики, относится к гражданской авиации. Государственная авиация, используемая для решения возложенных на Государственную корпорацию по космической деятельности «Роскосмос» задач в области космической деятельности, относится к государственной авиации специального назначения (статьи 20 - 22 Воздушного кодекса Российской Федерации).

ФГБУ создано для выполнения государственных задач в области космической деятельности, отнесено к ведению Государственной корпорации по космической деятельности «Роскосмос» и не является коммерческой организацией, в связи с чем не имеет своей целью получение прибыли от гражданской авиации.

Это означает, что предоставление ФГБУ предусмотренного подпунктом 4 пункта 2 статьи 358 НК РФ освобождения от уплаты транспортного налога не может быть поставлено в зависимость от присвоения налогоплательщику кода ОКВЭД, характеризующего деятельность коммерческих перевозчиков в сфере гражданской авиации, а также от доли доходов налогоплательщика, связанных с использованием воздушных судов, поскольку их основное использование осуществляется в интересах государства.

К числу основных видов деятельности заявителя относится осуществление воздушных перевозок космических экипажей, специалистов учреждения, представителей федеральных органов исполнительной власти и иных представителей заинтересованных организаций; осуществление воздушных перевозок грузов и оборудования; осуществление эксплуатации, обслуживания и ремонта авиационной техники учреждения, аэродромно-техническое обеспечение.

Таким образом, функционирование ФГБУ невозможно без осуществления воздушных перевозок пассажиров и грузов, и в этом смысле осуществление соответствующих перевозок относится к основной деятельности налогоплательщика.

Учитывая изложенное, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда определила решение Арбитражного суда Московской области от 22.11.2021 по делу № А41-68521/2021, постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 14.02.2022 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.06.2022 по тому же делу отменить; признать незаконным решение налогового органа об отказе в предоставлении ФГБУ налоговой льготы по транспортному налогу в отношении воздушных судов Ту-204-300 и обязать предоставить ФГБУ налоговую льготу по транспортному налогу за период с 01.03.2020 по 31.12.2020 в отношении принадлежащих ему на праве оперативного управления указанных воздушных судов.

**3) Определение Конституционного Суда Российской Федерации (далее – Конституционный Суд) от 27.10.2022 № 2690-О**

Физическое лицо оспорило конституционность положений статьи 357 и пункта 1 статьи 358 НК РФ, которые связывают возникновение обязанности по уплате транспортного налога с регистрацией транспортного средства на налогоплательщика.

Актами арбитражных судов заявителю отказано в признании недействительным требования налогового органа об уплате транспортного налога. При этом суды пришли к выводу, что налоговое законодательство связывает обязанность по уплате транспортного налога именно с регистрацией транспортного средства на налогоплательщика, который не лишен возможности в случае перехода права собственности на транспортное средство к другому лицу самостоятельно осуществить действия по снятию такого транспортного средства с регистрационного учета.

По мнению физического лица, оспариваемые законоположения не соответствуют статье 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации, поскольку связывают обязанность по уплате транспортного налога с фактом регистрации, в том числе произвольной, транспортного средства на налогоплательщика без учета фактического владения им.

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

В своих решениях Конституционный Суд неоднократно приходил к выводу, что отнесение к налогоплательщикам транспортного налога лиц, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения, само по себе не может рассматриваться как нарушение прав налогоплательщиков, которые не лишены возможности совершать действия, связанные с прекращением регистрации ранее принадлежавших им транспортных средств (Определения от 24.04.2018 № 1069-О, от 30.11.2021 № 2397-О и др.).

Таким образом, оспариваемые законоположения не могут расцениваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте.

**4) Определение Конституционного Суда от 21.11.2022 № 3165-О**

ООО оспорило конституционность подпункта 1 пункта 3 статьи 378.2 НК РФ, согласно которому для целей определения налоговой базы по налогу на имущество организаций с учетом кадастровой стоимости имущества административно-деловым центром признается отдельно стоящее нежилое здание (строение, сооружение), расположенное на земельном участке, один из видов разрешенного использования которого предусматривает размещение офисных зданий делового, административного и коммерческого назначения.

 Как следует из материалов дела, ООО оспорило в судебном порядке утвержденный органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость (в части включения в указанный перечень здания, принадлежащего ООО). Вступившими в законную силу судебными актами в удовлетворении требования ООО было отказано. Как указали суды, спорный объект недвижимого имущества правомерно включен в указанный перечень с учетом одного из видов разрешенного использования земельного участка, предусматривающего размещение зданий административного назначения.

По мнению ООО, оспариваемая норма не соответствует статье 57 Конституции Российской Федерации, поскольку позволяет произвольно, без учета фактического использования здания относить его к объектам недвижимого имущества, подлежащим налогообложению исходя из кадастровой стоимости.

Вместе с тем, Конституционным Судом указано следующее.

Конституционный Суд ранее неоднократно отмечал, что положения статьи 378.2 НК РФ, принятые федеральным законодателем в пределах его дискреции в сфере налогообложения, устанавливают необходимые и достаточные законодательные критерии, позволяющие отнести то или иное недвижимое имущество к объекту обложения налогом на имущество, в отношении которого налоговая база подлежит исчислению с учетом такого показателя, как кадастровая стоимость (Определения от 23.06.2015 № 1259-О, от 26.11.2018 № 3058-О, от 19.12.2019 № 3525-О, от 30.01.2020 № 8-О и др.). При этом Конституционный Суд в Постановлении от 12.11.2020 № 46-П признал подпункт 1 пункта 4 статьи 378.2 НК РФ не противоречащим Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования данное законоположение не предполагает возможности определения налоговой базы по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости здания (строения, сооружения) исключительно в связи с тем, что один из видов разрешенного использования арендуемого налогоплательщиком земельного участка, на котором расположено принадлежащее ему недвижимое имущество, предусматривает размещение торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания, независимо от предназначения и фактического использования здания (строения, сооружения).

Положения статьи 378.2 НК РФ не лишают налогоплательщиков возможности при разрешении споров представлять доказательства, указывающие на несоответствие принадлежащего им имущества критериям, установленным оспариваемым регулированием. Исходя из этого, ООО, будучи сособственником земельного участка, не было лишено возможности инициировать изменение вида его разрешенного использования, оспариваемое законоположение само по себе не может расцениваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном им аспекте.

Учитывая изложенное, Конституционный Суд определил отказать в принятии к рассмотрению жалобы ООО, поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации».