Приложение

к письму ФНС России

от « 06 » июля 2022 г.

№ БС-4-21/8540@

**Обзор правовых позиций Верховного Суда Российской Федерации**

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

**1) Определение Верховного Суда Российской Федерации (далее – Верховный Суд) от 11.04.2022 № 306-ЭС21-25432 по делу № А65-1304/2021**

Общество с ограниченной ответственностью (далее – Общество) в отношении земельного участка с видом разрешенного использования «для индивидуальной жилой застройки», используемого в предпринимательской деятельности, исчисляло земельный налог за налоговый период 2019 года с применением налоговой ставки, установленной в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции до вступления в силу Федерального закона от 29.09.2019 № 325-ФЗ), далее – НК РФ, и с применением коэффициента 2.

Налоговый орган вынес решениео доначислении земельного налога за указанный налоговый период, посчитав неправомерным применение Обществом налоговой ставки в размере 0,3%, установленной решением Казанской городской Думы от 11.11.2013 № 5-26 «О земельном налоге» в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ, в отношении земельного участка, используемого в предпринимательской деятельности.

Однако судами первой и апелляционной инстанций сделан вывод о соблюдении Обществом условий, необходимых для применения в отношении спорных земельных участков налоговой ставки 0,3% с учетом коэффициента 2, притом что земельные участки использовались Обществом по целевому назначению, на них ведется строительство индивидуальных жилых домов.

Арбитражный суд Поволжского округа отменил решение суда первой инстанции и [постановление](consultantplus://offline/ref=52C122D803315E20ACD6DFFDA92A72E0B8A44FEDA6E04CA71060C7C4CCFE68EBE90E9A9354F6EFB90FB181FD960776B20Bp475K) суда апелляционной инстанции, указав, что у Общества отсутствует право на применение пониженной налоговой ставки, так как по смыслу действующего налогового законодательства пониженные ставки земельного налога для индивидуального жилищного строительства устанавливаются для некоммерческих организаций и физических лиц, непосредственно использующих земли в целях удовлетворения личных потребностей, а не для коммерческих организаций в целях извлечения прибыли. Земельные участки были приобретены Обществом для строительства на них объектов капитального строительства и их дальнейшей перепродажи физическим лицам с целью получения прибыли, что свидетельствует об использовании земельных участков в предпринимательской деятельности.

Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда отменено постановление суда округа, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставлены в силе.

В Определении Верховного Суда отмечено, что на возможность применения (для налоговых периодов до 2020 года) коммерческими организациями ставки 0,3% в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности, ранее указала Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда в [Определении](consultantplus://offline/ref=E44D11855F6DC391AFC96038903337103DA5FC5F8969EBD4D4F52F9FB77F13994768762053D0B483E873FA41C0pBLCO) от 04.02.2020 № 308-ЭС19-18258.

При этом по материалам рассмотренного дела налогоплательщик фактически осуществлял жилищное строительство на землях, которые имели вид разрешенного использования «для индивидуальной жилищной застройки» и этот вид разрешенного использования был внесен в реестр государственного учета на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Согласно вышеуказанному Определению Верховного Суда, пункт 1 статьи 394 НК РФ в редакции, действовавшей в спорный период, не устанавливал ограничений для применения пониженной ставки земельного налога 0,3% для земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых по целевому назначению в предпринимательской деятельности. Такое ограничение установлено только с 01.01.2020 и, поскольку оно ухудшает положение налогоплательщика, то в силу пункта 2 статьи 5 НК РФ не имеет обратной силы.

**2) Определение Верховного Суда от 22.04.2022 № 304-ЭС22-4441 по делу № А45-45117/2019**

Как следует из судебных актов, в результате проведенной инвентаризации налогоплательщиком установлен факт невыполнения обществом с ограниченной ответственностью (далее – общество) работ по реконструкции объектов основных средств, в результате чего акционерным обществом скорректирована стоимость основных средств на сумму неподтвержденных затрат и налоговые обязательства по налогу на имущество организаций.

По результатам камеральных проверок уточненных налоговых деклараций по налогу на имущество организаций за период с 1 квартала 2014 года по 9 месяцев 2018 года, налоговым органом вынесены оспариваемые решения, согласно которым акционерному обществу предложено уплатить недоимку по налогу на имущество организаций в общей сумме 32 534 848 рублей.

Признавая законными решения налогового органа, суды, руководствуясь положениями [статей 374](consultantplus://offline/ref=02E9BD365E65BFD42D106D95724E9272544AD52A9497C24965369C5D45D3EB92E4231E57687FC64FF72D271333A32C907678BCFA1C5As9H), [375](consultantplus://offline/ref=02E9BD365E65BFD42D106D95724E9272544AD52A9497C24965369C5D45D3EB92E4231E5C697FC510F238364B3EA5348E7161A0F81EA952s9H) НК РФ, [Положением](consultantplus://offline/ref=02E9BD365E65BFD42D106D95724E92725644DB2D9B90C24965369C5D45D3EB92E4231E546877CD1AA462264F77F03F907778BEFD00A92BAC5Bs5H) по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н, Методическими [указаниями](consultantplus://offline/ref=02E9BD365E65BFD42D106D95724E9272564CD3299692C24965369C5D45D3EB92E4231E546877CD1AA262264F77F03F907778BEFD00A92BAC5Bs5H) по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, исходили из того, что налогоплательщиком не представлено достаточных доказательств, свидетельствующих об отсутствии реконструкции основных средств в заявленном размере.

При этом суды учли доказательства, свидетельствующие о выполнении отдельных видов работ (акты проверки, предписания, протоколы об административном правонарушении), которые были приняты отделом ГАСН Министерства обороны России в рамках строительного надзора.

Исходя из вышеизложенного, оснований для передачи кассационной жалобы акционерного общества для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда не имеется.

**3) Определение Верховного Суда от 01.06.2022 № 306-ЭС22-7514 по делу № А55-35398/2020**

Оспариваемым решением налогового органа, вынесенным по результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по налогу на имущество организаций за 2019 год, публичному акционерному обществу доначислен налог в связи с занижением налоговой базы ввиду неверной квалификации в отношении объектов, состоящих из оборудования гидроэлектростанции, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью линий энергопередачи.

Исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства в их совокупности и взаимосвязи с учетом результатов комплексных строительно-технических экспертиз, суды установили, что гидроэлектростанция представляет собой комплекс объединенных единым производственным назначением и технологическим режимом работы зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, возведенных по единому проекту и расположенных на одном земельном участке.

Спорные объекты, входящие в состав гидроэлектростанции, являются ее составной частью и относятся к сложной вещи.

В передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда отказано, так как суды, руководствуясь положениями статей 374, 381 НК РФ, статьей 130 ГК РФ, положениями Федерального закона от 26.03.2003 № 35-ФЗ «Об электроэнергетике» и Федерального закона от 21.07.1997 № 117-ФЗ «О безопасности гидротехнических сооружений», пришли к верному выводу о правомерном отнесении налоговой инспекцией спорных объектов к недвижимому имуществу и законности доначисления соответствующих сумм налога.

**4) Определение Верховного Суда от 03.06.2022 № 305-ЭС22-10313 по делу № А40-255623/2018**

Публичным акционерным обществом исключены из состава облагаемых налогом на имущество организаций ряд объектов: волоконно-оптические линии связи (далее - ВОЛС) (включая оборудование), структурированная кабельная сеть, средства связи, системы пожарной и охранной сигнализации, системы вентиляции, система отопления районные электрические сети, система водоснабжения районные электрические сети, основной производственно-технический комплекс центра управления сетями (диспетчеризация), система кондиционирования и вентиляции и т.д., поскольку налогоплательщик квалифицировал указанные объекты в качестве движимого имущества, не подлежащего налогообложению налогом на имущество организаций.

Налоговым органом сделан вывод, что вышеуказанные объекты представляют собой технически (технологически) сложные объекты, являющиеся в силу закона обязательной составной частью сооружений электроэнергетики и связи и должны квалифицироваться как объекты недвижимости.

Суды, руководствуясь положениями [статей 374](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A989975980CBEA717BAB5B2CC62AD0547F878FA3A440877490B7A98307F6851428B22C6F7094CB1ADdD01J), [381](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A989975980CBEA717BAB5B2CC62AD0547F878FA3A4408774D037A98307F6851428B22C6F7094CB1ADdD01J) НК РФ, [статей 130](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759803B4A910BFB5B2CC62AD0547F878FA3A440874490376C56530690D06DF31C6F1094EB6B1D1B77CdA05J), [131](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759801BBA813BEB5B2CC62AD0547F878FA3A440874490377CA6330690D06DF31C6F1094EB6B1D1B77CdA05J), [134](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759803B4A910BFB5B2CC62AD0547F878FA3A4408704F0B7A98307F6851428B22C6F7094CB1ADdD01J) ГК РФ, Градостроительного [кодекса](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759803BFA314B8B5B2CC62AD0547F878FA2844507849026FCC66253F5C40d808J) Российской Федерации, Федерального [закона](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759803B4A912B6B5B2CC62AD0547F878FA2844507849026FCC66253F5C40d808J) от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи», Федерального [закона](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759A00B4A612B7B5B2CC62AD0547F878FA2844507849026FCC66253F5C40d808J) от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений», учитывая положения [постановления](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759805BFA812BFB5B2CC62AD0547F878FA2844507849026FCC66253F5C40d808J) Правительства Российской Федерации от 11.02.2005 № 68 «Об особенностях государственной регистрации права собственности и других вещных прав на линейно-кабельные сооружения связи», [постановления](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759801BDA41BBBB5B2CC62AD0547F878FA2844507849026FCC66253F5C40d808J) Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 504 «О перечне имущества, относящегося к федеральным автомобильным дорогам общего пользования, магистральным трубопроводам, линиям энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов», [Правил](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759805BDA616B6B5B2CC62AD0547F878FA3A440874490371CD6030690D06DF31C6F1094EB6B1D1B77CdA05J) недискриминационного доступа к инфраструктуре для размещения сетей электросвязи, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 29.11.2014 № 1284, [приказа](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759C04BAA712B5E8B8C43BA10740F727FF3D550875481D71CB7F393D5Ed400J) Минпромэнерго России от 01.08.2007 № 295 «О перечнях видов имущества, входящего в состав единого производственно-технологического комплекса организации - должника, являющейся субъектом естественной монополии топливно-энергетического комплекса», принимая во внимание разъяснения, изложенные в [письме](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD23C4268F0A373C509BDA311B6BCE39B60FC5049FD70AA72544631440271CC613B385716DB7893FD174FAFAFD4A97CA721d908J) Минфина России от 11.04.2013 № 03-05-05-01/11960, [письме](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD23C4268F0A373C509BDA914BDBAE69B60FC5049FD70AA72544631440271CC613B395716DB7893FD174FAFAFD4A97CA721d908J) Минэкономразвития России от 29.07.2019 № Д23и-25714, а также исследовав доводы налогового органа со ссылкой на [Правила](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759205B9A511B5E8B8C43BA10740F727ED3D0D0475490371C56A6F6C1817873CC7EE1749AFADD3B5d70CJ) устройства электроустановок, утвержденные приказом Министерства энергетики Российской Федерации от 08.07.2001 № 204, [Правила](consultantplus://offline/ref=05131CA1A3BD984FCFD221567A9899759806BAA01ABAB5B2CC62AD0547F878FA3A440874490371CD6130690D06DF31C6F1094EB6B1D1B77CdA05J) технической эксплуатации электрических станций и сетей, утвержденные приказом Минэнерго России от 19.06.2006, ГОСТы, СНиПы, пришли к выводу, что доначисление налога на имущество в связи с исключением в проверяемых периодах из налоговой базы электросетевых объектов, охарактеризованных налоговым органом как недвижимое имущество, необоснованно, не соответствует нормам действующего законодательства о налогах и сборах и фактическим обстоятельствам проведенной проверки.

Обжалуя судебные акты в Верховный Суд, налоговая инспекция приводит доводы относительно того, что указанные объекты имущества имеют прочную связь с землей, перемещение которых без нанесения несоразмерного ущерба их конструктивной целостности и проектным функциональным назначениям невозможно, в силу чего спорное имущество является недвижимым и признается объектом обложения налогом на имущество организаций, являлись предметом рассмотрения судов и получили надлежащую правовую оценку с учетом установленных обстоятельств.

В передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда налоговому органу отказано.

**5) Определение Верховного Суда от 06.06.2022 № 308-ЭС22-7742 по делу № А53-3299/2021**

Доначисление оспариваемым решением налоговой инспекции по результатам камеральной проверки налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций связано с выводом налогового органа о необоснованном исключении публичным акционерным обществом (далее – ПАО) из объектов налогообложения системы очистки и отвода сточных вод с территории промплощадки (ГРЭС), предназначенной для очистки ливневых и талых вод с территории промплощадки.

Оценив представленные доказательства по правилам [главы 7](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E62DF0AFA126FA61653FE92F0D497CC7FE6BF75CF909AB44D8382B8CD0CA27C2A8B9D41C5601AB945U358H) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, руководствуясь положениями [статей 130](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E65D707F6136FA61653FE92F0D497CC7FE6BF75CF909AB0428E82B8CD0CA27C2A8B9D41C5601AB945U358H), [133.1](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E65D707F6136FA61653FE92F0D497CC7FE6BF75CB969FBC1FDBCDB99148F16F2A8A9D43C27CU15AH) ГК РФ, [статей 373](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E65D706F51869A61653FE92F0D497CC7FE6BF75CC9099BC1FDBCDB99148F16F2A8A9D43C27CU15AH), [374](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E65D706F51869A61653FE92F0D497CC7FE6BF75CC9092BC1FDBCDB99148F16F2A8A9D43C27CU15AH), [375](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E65D706F51869A61653FE92F0D497CC7FE6BF75C79192BF40DED8A8C945F777348D845FC07E1AUB5BH), [376](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E65D706F51869A61653FE92F0D497CC7FE6BF75CC9298BC1FDBCDB99148F16F2A8A9D43C27CU15AH), [379](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E65D706F51869A61653FE92F0D497CC7FE6BF75CC9399BC1FDBCDB99148F16F2A8A9D43C27CU15AH), [380](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E65D706F51869A61653FE92F0D497CC7FE6BF75CC939DBC1FDBCDB99148F16F2A8A9D43C27CU15AH), [381](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E65D706F51869A61653FE92F0D497CC7FE6BF75CC949ABC1FDBCDB99148F16F2A8A9D43C27CU15AH) НК РФ, [Закона](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B9663523CD356E278B60D451FE116AA4430AA994A78BC7CA2AA6FF739AC1DEE2468A8FF29C4FE9732A8FU851H) Ростовской области от 10.05.2012 № 843-ЗС «О налоге на имущество организаций в Ростовской области», [Положением](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B966353DC02302788E67D606F7186CA61653FE92F0D497CC7FE6BF75CF909AB74A8882B8CD0CA27C2A8B9D41C5601AB945U358H) по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н, правовой позицией Пленума Верховного Суда, изложенной в [пункте 38](consultantplus://offline/ref=82628EDB26F1E3B9663530D33602788E62DD06F51762A61653FE92F0D497CC7FE6BF75CF909AB64A8B82B8CD0CA27C2A8B9D41C5601AB945U358H) постановления от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», принимая во внимание обстоятельства, установленные по результатам рассмотрения дела № А53-22059/2020, суды пришли к выводу о законности оспариваемого решения налоговой инспекции.

Судебные инстанции исходили из неправомерного применения ПАО в отношении спорного объекта льготы по налогу на имущество.

При исследовании обстоятельств дела установлено, что технические и конструктивные характеристики объекта («Система очистки и отвода сточных вод с территории промплощадки (Новочеркасская ГРЭС), предназначенная для очистки ливневых и талых вод с территории промплощадки») не позволяют отнести данный объект к объектам движимого имущества; спорный объект соответствует понятию «недвижимое имущество».

Определением Верховного Суда ПАО отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда.

**6) Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 09.06.2022 № 1450-О**

Общество с ограниченной ответственностью (далее – Общество) оспаривает пункт 6 статьи 376 НК РФ, согласно которому налоговая база, определяемая как среднегодовая стоимость имущества, уменьшается на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию вводимых, реконструируемых и (или) модернизируемых судоходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях Российской Федерации, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов.

Общество не производило капитальные вложения в строительство, реконструкцию, модернизацию указанного в деле основного средства: аэропорт был приобретен как готовый объект, введенный в эксплуатацию предыдущим владельцем.

Согласно Определению Конституционного Суда Российской Федерации, оспариваемое положение НК РФ не носит неопределенного характера и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном им аспекте. Законодатель в оспариваемой норме связал возможность льготного налогообложения с осуществлением инвестиций именно в форме капитальных вложений в строительство, реконструкцию и (или) модернизацию объектов аэропортовой инфраструктуры, исключив из числа оснований для применения льготы осуществление инвестиций в иных формах, в частности путем приобретения таких объектов по возмездным сделкам.