Приложение

к письму ФНС России

от «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2024 г.

№ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Обзор правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации
и Верховного Суда Российской Федерации по отдельным вопросам применения статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации**

**1) Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (далее – Верховный Суд) от 09.03.2023 № 305-ЭС22-23165 по делу № А40-276692/2021**

Государственной инспекцией по контролю за использованием объектов недвижимости проведены мероприятия по определению для целей налогообложения вида фактического использования нежилого здания, принадлежащего на праве собственности ПАО.

По результатам данных мероприятий государственной инспекцией составлен акт о фактическом использовании нежилого здания (строения, сооружения) для целей налогообложения (далее – акт), в соответствии с которым указанное нежилое здание на 100% используется для размещения офисов в соответствии со статьей 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Не согласившись с актом, ПАО обратилось в Межведомственную комиссию по рассмотрению вопросов налогообложения с просьбой о проведении повторного обследования.

По итогам повторного мероприятия государственной инспекцией составлен акт, в соответствии с которым для целей статьи 378.2 Налогового кодекса сумма долей фактической площади нежилого здания, используемой для размещения офисов, составляет 68,5% от общей площади; нежилое здание фактически используется для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания.

Выражая несогласие с указанными выводами государственной инспекции, ПАО обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании акта незаконным.

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения постановлениями Девятого арбитражного апелляционного суда и Арбитражного суда Московского округа, требования ПАО удовлетворены. Суды исходили из того, что фактическое использование здания или его части для размещения офисов подразумевает осуществление в данном здании самостоятельной деловой, административной или коммерческой деятельности, прямо или косвенно не связанной с обеспечением производственной деятельности предприятия и не являющейся определенным этапом такой деятельности. Следовательно, оборудованные в здании офисы сами по себе не могут являться основанием отнесения здания к офисному зданию для целей налогообложения, если они используются собственником здания в собственных уставных и административных целях и не сдаются в аренду третьим лицам.

Судами также отмечено, что все расположенные в принадлежащем ПАО здании учрежденческие помещения (кабинеты), в которых оборудованы рабочие места для сотрудников заявителя, осуществляющих текущую деятельность ПАО, были учтены как офисные помещения, несмотря на то, что самостоятельного офисного назначения эти помещения не имеют.

В жалобе, поданной в Верховный Суд, государственная инспекция просила отменить судебные акты арбитражных судов в связи с неправильным применением положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса к спорным правоотношениям.

Отменяя принятые по делу судебные акты, Судебная коллегия Верховного Суда пришла к следующим выводам.

Согласно положениям подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса налоговая база по налогу на имущество организаций (далее – налог) определяется как кадастровая стоимость имущества, в частности, в отношении следующих видов недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения:

1) административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;

2) нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых в соответствии со сведениями, содержащимися в Едином государственном реестре недвижимости (далее – ЕГРН), или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания.

Фактическим использованием нежилого помещения для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания признается использование не менее 20 процентов его общей площади для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания (пункт 5 статьи 378.2 Налогового кодекса).

Установление указанных особенностей налогообложения, начиная с 01.01.2014, имело своей целью переход к более справедливому распределению налоговой нагрузки за счет использования кадастровой стоимости при расчете налоговой базы, увеличение уровня налоговой нагрузки на объекты коммерческой недвижимости, в том числе офисно-делового и торгового назначения, при условии введения региональных льгот для объектов промышленного производства.

Судебная коллегия Верховного Суда указала, что Конституционным Судом Российской Федерации (далее – Конституционный Суд) в Определении от 12.11.2020
№ 2596-О отмечено, что законодатель исходил из следующего: в подобных зданиях, включаемых в Перечни объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, как правило, осуществляют хозяйственную деятельность или деятельность по сдаче помещений в аренду именно организации-собственники.

Также Судебная коллегия Верховного Суда отметила, что из выводов Конституционного Суда, изложенных в Постановлении от 12.11.2020 № 46-П, следует, что в обычной деловой обстановке офисно-торговую недвижимость с высокой вероятностью можно использовать как доходный объект, особенно в местах ее концентрации - в административно-деловых и (или) торговых центрах (комплексах). Эта возможность объективно образует предпосылку относительно высокой стоимости такого имущества в сравнении с другими видами недвижимости и учитывается в основаниях законодательных решений, касающихся повышенного налогообложения таких помещений, даже когда их используют по иному назначению, чем торговля и размещение (сдача в аренду) офисов, поскольку они входят в состав соответствующих центров (комплексов), концентрирующих потенциально доходную недвижимость.

При этом значимой с точки зрения налогообложения является концентрация потенциально доходной недвижимости, когда назначение, разрешенное использование или наименование помещений, составляющих не менее 20 процентов общей площади здания (строения, сооружения), предусматривает размещение офисов и сопутствующей офисной инфраструктуры либо торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, что определяет распространение по этому признаку повышенной налоговой нагрузки на все помещения соответствующего центра (комплекса) (определение Конституционного Суда от 11.03.2021 № 374-О).

При рассмотрении дела судами установлено и не оспаривалось ПАО, что в нежилом здании размещены его внутренние структурные подразделения.

ПАО не опровергнуты документально подтвержденные выводы государственной инспекции о том, что фактически спорное здание используется для размещения офисов в целях ведения ПАО его основной коммерческой и сопутствующей коммерческой (логистика и т.п.) деятельности, поскольку в нем располагаются различные службы ПАО, включая помещения приема клиентов, соответствующие помещения оборудованы стационарными рабочими местами, оргтехникой и средствами связи. В частности, в здании расположены кассы, индивидуальные кабины для клиентов, операционные залы, переговорные, депозитарий.

При таком положении Судебной коллегией Верховного Суда отмечено, что ***выводы судов о том, что отдельные помещения в нежилом здании, используемые заявителем как «кабинеты», не должны рассматриваться в качестве офисных для целей налогообложения в силу своего «вспомогательного» назначения, противоречат целевому толкованию вышеуказанных положений статьи 378.2 Налогового кодекса, в том числе выработанному в судебной практике, поскольку кредитная организация осуществляет хозяйственную (предпринимательскую) деятельность, направленную на извлечение прибыли, посредством использования офисных помещений*** (Постановление Конституционного Суда от 12.11.2020 № 46-П, определение Конституционного Суда от 12.11.2020 № 2596-О, определения Судебной коллегии Верховного Суда от 16.03.2017 № 9-АПГ17-2, от 23.03.2017 № 57-АПГ17-1 и др.).

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда посчитала, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального права, с вынесением по делу нового решения об отказе в удовлетворении требований ПАО.

**2) Определение Верховного Суда Российской Федерации от 19.10.2023
№ 305-ЭС23-19655 по делу № А40-210223/2022**

По результатам камеральных налоговых проверок представленных Обществом с ограниченной ответственностью (далее – ООО) налоговых деклараций по налогу за 2018 и 2019 годы налоговым органом вынесены решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Основанием для вынесения указанных решений послужил вывод налогового органа о неправомерном исчислении ООО налога в неполном объеме по объектам недвижимости, налоговой базой в отношении которых признается кадастровая стоимость.

Не согласившись с выводом налогового органа, ООО обратилось в арбитражный суд, ссылаясь на то, что ему не принадлежал и не принадлежит объект недвижимости с кадастровым номером ………1031 (далее – Объект 1).

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения постановлениями Девятого арбитражного апелляционного суда и Арбитражного суда Московского округа, в удовлетворении заявленных требований ООО отказано по следующим основаниям.

Пунктом 7 статьи 378.2 Налогового кодекса предусмотрено, что уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу определяет на этот налоговый период перечень объектов недвижимого имущества (далее – Перечень), указанных в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса, в отношении которых налоговая база определяется, как кадастровая стоимость, направляет Перечень в электронной форме в налоговый орган по субъекту Российской Федерации, размещает Перечень на своем официальном сайте или на официальном сайте субъекта Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

Таким образом, определение Перечня объектов недвижимого имущества, а также порядок его применения, внесение изменений в Перечень вследствие технических ошибок и в иных случаях, находятся в компетенции уполномоченных органов власти соответствующих субъектов Российской Федерации.

Главой 30 Налогового кодекса ***не установлен особый порядок определения налоговой базы по налогу в отношении объектов недвижимого имущества, включенных уполномоченным органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации в Перечень на начало налогового периода, в случае внесения в ЕГРН в течение налогового периода изменений, в части характеристик объекта (в том числе изменения его кадастрового номера, площади, кадастровой стоимости)***.

Судами установлено, что в ЕГРН содержится запись об Объекте 1 с аналогичным зданию с кадастровым номером ……1103 (далее – Объект 2), собственником которого является ООО. При этом Объект 1 включен уполномоченным органом в Перечень на 2017 - 2020 годы, а Объект 2 – на 2021 – 2022 годы; включение Объекта 1 в Перечень в судебном порядке ООО не оспаривалось. Кроме того, согласно данным ЕГРН 07.04.2020 записи об Объекте 1 присвоен статус «архивный», как дублирующей сведения об Объекте 2.

Таким образом, суды пришли к выводу о том, что Объект 1 и Объект 2 являются для целей налогообложения одним и тем же объектом недвижимости. Следовательно, налог в отношении Объекта 1 за 2018 - 2019 годы подлежит исчислению исходя из его кадастровой стоимости.

Верховным Судом отказано ООО в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда, поскольку судами при рассмотрении дела не допущены нарушения норм материального права.

**3) Определение Конституционного Суда от 30.11.2023 № 3024-О**

Физическое лицо оспаривало конституционность подпункта 1 пункта 4
статьи 378.2 Налогового кодекса, предписывающего, что для целей определения налоговой базы по налогу с учетом кадастровой стоимости имущества торговым центром (комплексом) признается отдельно стоящее нежилое здание (строение, сооружение), расположенное на земельном участке, один из видов разрешенного использования которого предусматривает размещение торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания.

Решением суда первой инстанции, с которым согласились суды вышестоящих инстанций, отказано в удовлетворении административного искового заявления физического лица о признании недействующими перечней объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, на 2020 и 2022 годы в части включения в них принадлежащего ему здания.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции установил, что данное здание возведено физическим лицом на основании выданного органом местного самоуправления разрешения на строительство как жилой дом с помещениями, отведенными под магазины, причем более 20 процентов площади помещений дома используется им для торговой деятельности. Кроме того, судом было отмечено, что после возведения здания заявителем не актуализировались сведения кадастра недвижимости о принадлежащем ему земельном участке в части предусмотренного правилами землепользования и застройки и фактически им осуществляемого вида разрешенного использования «размещение и обслуживание магазина».

По мнению физического лица, оспариваемое законоположение не соответствует статье 57 Конституции Российской Федерации, поскольку допускает отнесение жилых зданий к объектам недвижимого имущества, подлежащим налогообложению исходя из их кадастровой стоимости.

Конституционный Суд не принял данную жалобу к рассмотрению исходя из следующего.

В силу подпункта 1 пункта 7 статьи 378.2 Налогового кодекса уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу определяет на этот налоговый период Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая
база определяется как кадастровая стоимость.

Конституционный Суд неоднократно отмечал, что положения статьи 378.2 Налогового кодекса, 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, 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.).

Таким образом, Конституционный Суд пришел к выводу о том, ***что оспариваемое физическим лицом законоположение не может рассматриваться как нарушающее его конституционные права в указанном им аспекте с учетом приведенных правовых позиций Конституционного Суда***, а также того, что, согласно представленным заявителем судебным актам, принадлежащее ему на праве собственности здание используется им для предпринимательской деятельности и расположено на земельном участке с установленным правилами землепользования и застройки видом разрешенного использования, предусматривающим такую деятельность.

**4) Определение Верховного Суда от 06.12.2023 № 306-ЭС23-23765 по делу
№ А55-30038/2022**

По результатам камеральной налоговой проверки представленной Закрытым акционерным обществом (далее – ЗАО) налоговой декларации по налогу за период с 01.01.2021 по 31.12.2021 инспекцией установлено не исчисление ЗАО налога в отношении принадлежащего ему на праве собственности нежилого здания «Профилакторий, Гараж, УПТК домостроительного комбината (ДСК)», расположенного на земельном участке с видом разрешенного использования «Строительство базы (промышленные объекты)».

Выражая несогласие с указанным решением, ЗАО обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором указало, что выражение «расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства» относится не только к жилым строениям, садовым домам, хозяйственным строениям или сооружениям, но и к жилым помещениям, гаражам, машино-местам, объектам незавершенного строительства. В связи с этим ЗАО не был рассчитан налог в отношении гаража, поскольку спорный объект недвижимости не обладает признаками объекта налогообложения, в отношении которого налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, так как не находится на земельном участке, предоставленном для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения постановлениями Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда и Арбитражного суда Поволжского округа, в удовлетворении заявленных требований ЗАО отказано по следующим основаниям.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных статьей 378.2 Налогового кодекса, как кадастровая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, в том числе следующих видов: жилые помещения, гаражи, машино-места, объекты незавершенного строительства, а также жилые строения, садовые дома, хозяйственные строения или сооружения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

Арбитражные суды, проанализировав нормы подпункта 4 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса, Закона Самарской области от 25.11.2003 № 98-ГД «О налоге на имущество организаций на территории Самарской области», признали ошибочной позицию ЗАО ввиду того, что уточнение, содержащееся в подпункта 4 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса о виде использования земельного участка, распространяется на расположенные после союза «а также» объекты: жилые строения, садовые дома, хозяйственные строения или сооружения, и не относится к жилым помещениям, гаражам, машино-местам, объектам незавершенного строительства.

Как отмечено судами, ***в рассматриваемом случае при перечислении имущества законодатель использовал союз «а также», распространяя тем самым критерий расположения объекта «на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства» только на жилые строения, садовые дома, хозяйственные строения или сооружения***.

Верховным Судом не установлены основания для передачи жалобы ЗАО для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии Верховного Суда и пересмотра обжалуемых судебных актов.

**5) Определение Конституционного Суда от 30.01.2024 № 8-О-Р (содержит разъяснения по применению Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12.11.2020 № 46-П)**

В Постановлении от 12.11.2020 № 46-П (далее – Постановление) Конституционный Суд признал подпункт 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса 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 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).

Принятым Определением Конституционный Суд разъяснил, что Постановление в системе действующего правового регулирования предоставляет возможность пересмотра судебных актов только по делам заявителя (ОАО «Московская шерстопрядильная фабрика») и ***тех налогоплательщиков, которые до вступления в силу этого решения обращались в суды с требованиями, касающимися исключения объектов недвижимого имущества из Перечней объектов недвижимого имущества, определенных уполномоченными органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, но чьи требования применительно к соответствующим налоговым периодам не были удовлетворены в связи с применением оспоренного положения в истолковании, расходящемся с выявленным конституционно-правовым смыслом***, при соблюдении условий, предусмотренных либо пунктом 2, либо пунктом 3, либо пунктом 4 части третьей статьи 79 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации».

Конституционным Судом отмечено, что в иных же случаях возможность пересмотра размера налоговых обязательств налогоплательщиков, исполнивших с учетом положений соответствующего правового регулирования обязанность по уплате налогов за предшествовавшие вынесению Постановления периоды, не предполагается. Применительно к периоду после вступления в силу Постановления вопрос о дате, с которой не может применяться решение о включении конкретного объекта недвижимого имущества в соответствующий Перечень, если суд по заявлению налогоплательщика установит в соответствии с этим Постановлением необоснованность такого включения, разрешается по правилам, предусмотренным Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации.

**6) Определение Конституционного Суда от 25.04.2024 № 1091-О**

Общество с ограниченной ответственностью (далее – ООО) оспаривало конституционность абзаца второго пункта 10 статьи 378.2 Налогового кодекса, согласно которому в случае, если объект недвижимого имущества образован в результате раздела объекта недвижимого имущества или иного соответствующего законодательству Российской Федерации действия с объектами недвижимого имущества, включенными в Перечень по состоянию на 1 января года налогового периода, указанный вновь образованный объект недвижимого имущества при условии его соответствия критериям, предусмотренным статьей 378.2 Налогового кодекса, до включения его в Перечень подлежит налогообложению по кадастровой стоимости, определенной на день внесения в ЕГРН сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости такого объекта.

Вступившими в законную силу актами арбитражных судов отказано в признании незаконным решения налогового органа о привлечении ООО к налоговой ответственности и доначислении ему недоимки по налогу, в том числе за налоговый период 2020 года. Как установили суды, ООО в 2019 году было поставлено на кадастровый учет здание, образованное из объектов недвижимого имущества, включенных в утвержденный на 2020 год Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость. С учетом этих обстоятельств, а также характеристик данного здания суды согласились с выводом налогового органа о том, что при расчете налоговых обязательств ООО за налоговый период 2020 года в отношении данного здания подлежит применению его кадастровая стоимость.

По мнению ООО, оспариваемое законоположение, допуская налогообложение по кадастровой стоимости объекта недвижимости, образованного в текущем налоговом периоде из объектов, включенных в предусмотренный статьей 378.2 Налогового кодекса Перечень, освобождает уполномоченные органы от обязанности включать такой объект в Перечни, утверждаемые на последующие периоды. В связи с этим ООО просило признать абзац второй пункта 10 статьи 378.2 Налогового кодекса противоречащим статьям 19, 34, 35 и 57 Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд не нашел оснований для принятия жалобы к рассмотрению.

Конституционный Суд указал, что в силу пункта 7 статьи 378.2 Налогового кодекса уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу формирует на этот налоговый период Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Виды таких объектов, а также критерии отнесения к ним конкретных объектов недвижимого имущества закреплены в пунктах 1 и 3 - 5 данной статьи.

Положения статьи 378.2 Налогового кодекса устанавливают необходимые и достаточные законодательные критерии, позволяющие отнести то или иное недвижимое имущество к объекту обложения налогом, в отношении которого налоговая база подлежит исчислению исходя из кадастровой стоимости; они выступают основой как для исполнения субъектами Российской Федерации полномочий по формированию Перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых применяется кадастровая стоимость, так и для надлежащего исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налога (определения Конституционного Суда от 19.12.2019 № 3525-О, от 30.01.2020 № 8-О, от 12.07.2022 № 1717-О, от 27.12.2023 № 3573-О).

В свою очередь, абзац второй пункта 10 статьи 378.2 Налогового кодекса действует с учетом названных позиций Конституционного Суда. При этом данное положение, являясь частью порядка исчисления налоговой базы по налогу, ***не регламентирует вопросы, связанные с осуществлением исполнительными органами власти субъектов Российской Федерации их полномочий по выявлению объектов недвижимого имущества, которые по своим характеристикам подлежат налогообложению исходя из кадастровой стоимости, для включения таких объектов в соответствующие Перечни.***

Следовательно, по мнению Конституционного Суда, оспариваемое законоположение само по себе не может рассматриваться как нарушающее конституционные права ООО в указанном им аспекте.