Приложение

к письму ФНС России

от 13.02.2025

№ БС-4-21/1433@

**Обзор судебной практики**

**по отдельным спорам, завершенным в 2024 году, по вопросам налогообложения имущества, дошедшим до Верховного Суда Российской Федерации**

**1) Определение Верховного Суда Российской Федерации (далее – Верховный Суд) от 15.01.2024 № 308-ЭС23-26717 по делу № А32-22105/2021**

Общество с ограниченной ответственностью (далее в настоящем пункте – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Основанием начисления налога на имущество организаций (далее в настоящем пункте – налог) по результатам проведенной выездной налоговой проверки послужил вывод налоговой инспекции о неверном определении обществом остаточной стоимости арендуемого им амортизируемого имущества, занижении в нарушение подпункта 1 пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) налоговой базы по налогу на стоимость монтажных, строительных и ремонтных работ арендуемого имущества (выполнены подрядчиками общества в корпусах и на территории арендуемой свиноводческой фермы), носящих неотделимый от арендуемых объектов недвижимости характер.

[Решением](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ASSK&n=1537609) суда решение налоговой инспекции признано недействительным. Суд счел изложенные в заключении судебной строительно-технической экспертизы выводы опровергающими выводы инспекции.

[Постановлением](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RAPS015&n=253738) апелляционного суда в части начисления налога [решение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ASSK&n=1537609) суда первой инстанции отменено. Отмечено, что суд не учел первоначальное назначение объектов имущества и характер работ по изменению характеристик арендуемых зданий и сооружений (складов, зернохранилищ, весовой и административно-бытового комплекса). В результате капитальных вложений общества изменилось целевое назначение объектов.

Суд округа поддержал позицию апелляционного суда.

Как указано судом округа, признавая ошибочными выводы суда первой инстанции об отсутствии у общества обязанности уплачивать налог на приращенное в результате реконструкции, повлекшей изменение целевого использования арендуемых им спорных производственных помещений, имущество, апелляционный суд применительно к конкретным фактическим обстоятельствам дела, выводы о наличии которых соответствуют имеющимся в материалах дела доказательствам, правомерно учел первоначальное назначение объектов имущества и характер выполненных обществом работ по изменению характеристик арендуемых зданий и сооружений (складов, зернохранилищ, весовой и административно-бытового комплекса), изначально не предназначенных для выращивания свиней.

В результате капитальных вложений общества изменилось функциональное (целевое) назначение объектов, стоимость арендуемых объектов имущества (в том числе капитальных объектов строительства) приросла, модернизированные объекты недвижимости участвовали в извлечении прибыли от хозяйственной деятельности общества, арендующего их на протяжении длительного периода времени (продления срочных договоров аренды сроком действия до года).

Апелляционная судебная инстанция проанализировала состав спорных работ, признала их носящими капитальный характер, повлиявшими на функциональное изменение производственных помещений, повышающими продуктивность бизнеса налогоплательщика, характеристики объектов капитального строительства изменились (со складов для хранения плодоовощной продукции на здания свинофермы), улучшились их качественные характеристики. Произведенные обществом вложения носили капитальный характер, подлежали списания через амортизационные отчисления. Также проведены иные работы, приведшие к изменению назначения помещений и получению новых технико-экономических свойств, в том числе помещения снабжены комплексным свиноводческим оборудованием (станочное оборудование, системы кормления, водоснабжения, отопления, вентиляции, микроклимата). Арендодатель обществу стоимость выполненных последним работ не компенсировал. Технические характеристики арендуемых производственных помещений изменили служебное назначение объектов, здания складов и зернохранилищ стали использоваться обществом для воспроизводства, содержания, откорма и дальнейшей реализации выращенных свиней. Выполненные работы носят капитальный характер неотделимых улучшений и подлежат учету обществом в составе основных средств.

Суд кассационной инстанции отметил, что к установленным им фактическим обстоятельствам дела суд апелляционной инстанции правильно применил [подпункт 1 пункта 1 статьи 374](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436907&dst=18381), [абзац второй пункта 2 статьи 257](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436907&dst=102082), [пункт 1 статьи 375](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436907&dst=9189) Кодекса, [пункт 14 статьи 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436411&dst=437) Градостроительного кодекса Российской Федерации, [пункты 5](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=199487&dst=100026), [29](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=199487&dst=100140), [абзац второй пункта 14](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=199487&dst=100052) Положения по бухгалтерскому учету [ПБУ 6/01](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=199487&dst=100012) «Учет основных средств», утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, [пункты 47](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=296977&dst=100143) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, [пункт 3.11 раздела Б](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=85588&dst=100116) «Капитальный ремонт» постановления Госстроя СССР от 29.12.1973 № 279 «Об утверждении положения о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений», учел сформированный в [решении](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=126133) Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.01.2012 № 16291/11, его [определении](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=264000) от 26.03.2012 № ВАС-2715/12 правовой подход.

Определением Верховного Суда от 15.01.2024 № 308-ЭС23-26717 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда для пересмотра в порядке кассационного производства.

**2) Определение Верховного Суда от 01.02.2024 № 309-ЭС23-29390 по делу № А50-4618/2023**

Акционерное общество (далее в настоящем пункте – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Из материалов дела следует, основанием для принятия решения по результатам проведенной камеральной проверки налоговой декларации по налогу на имущество организаций (далее в настоящем пункте – налог) за 2021 год явилось занижения налогоплательщиком налоговой базы, в силу ее неправомерного исчисления в отношении спорного объекта недвижимого имущества (помещения, наименование объекта – «общежитие, 3-й этаж здания центра продаж», назначение – «жилое», которое расположено в отдельно стоящем нежилом здани, исходя из среднегодовой, а не из кадастровой стоимости.

По мнению общества, спорное помещение является «общежитием» или «жилым помещением в нежилом здании», соответственно, не может облагаться налогом в порядке, предусмотренном [статьей 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=9200) Кодекса, само по себе нахождение спорного объекта в пределах здания, в отношении которого налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, не исключает возможности в отношении рассматриваемого объекта исчислять налог исходя из среднегодовой стоимости имущества.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении заявленных требований отказано.

Апелляционный суд решение суда отменил в части. Заявленные требования удовлетворены частично, оспариваемое решение признано недействительным в части начисления пени за период действия [Постановления](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=422242) Правительства Российской Федерации от 28.03.2022 № 497 «О введении моратория на возбуждение дел о банкротства по заявлениям, подаваемым кредиторами».

Суд округа признал правильным и основанным на материалах дела и соответствующим налоговому законодательству выводы судов обеих инстанций о правомерности доначисления обществу налога по спорному помещению исходя из кадастровой стоимости.

В силу [подпункта 2 пункта 1 статьи 374](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=18383) Кодекса объектами налогообложения налогом для российских организаций признается, в том числе, недвижимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее организациям на праве собственности.

Виды недвижимого имущества, для которого налоговая база по налогу определяется, как его кадастровая стоимость, а также критерии, позволяющие отнести тот или иной объект к таким видам, установлены в [статье 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=9200) Кодекса. По смыслу [пункта 7 статьи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=9219) указанной статьи Кодекса конкретный перечень такой недвижимости на очередной налоговый период определяется на основе соответствующих признаков уполномоченным органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации.

В силу [пункта 1 статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=13981) Кодекса налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных указанной [статьей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=9200), как кадастровая стоимость имущества, утвержденная в установленном порядке, в отношении перечисленных ниже видов недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения: 1) административно-деловые и торговые центры и помещения в них, 2) нежилые помещения, предназначенные в соответствии с кадастровым паспортом или фактически использующиеся для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, 3) объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства; 4) жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств.

[Пунктом 2 статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=10300) Кодекса предусмотрено, что закон субъекта Российской Федерации, устанавливающий особенности определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объектов, указанных в [подпунктах 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=9202), [2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=13982) и [4 пункта 1 указанной статьи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=18527), может быть принят только после утверждения субъектом Российской Федерации результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Во исполнение вышеуказанных положений Кодекса, региональным правительством принято [постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RLAW368&n=180946) об определении на 2021 год перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость.

Спорный объект недвижимости, принадлежащий обществу на праве собственности, расположен в пределах здания, которое включено в [Перечень](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RLAW368&n=180946&dst=100013).

В силу [статьи 92](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=446193&dst=100571) Жилищного кодекса Российской Федерации включение жилого помещения в специализированный жилищный фонд с отнесением такого помещения к определенному виду специализированных жилых помещений осуществляются на основании решений органа, осуществляющего управление государственным или муниципальным жилищным фондом.

Доказательства того, что спорное помещение отнесено к специализированному жилищному фонду в установленном законом порядке и фактически использовалось для временного проживания граждан в период их работы в обществе, не представлены.

Напротив, материалами дела подтверждается, что спорное помещение использовалось обществом в коммерческих целях для извлечения прибыли (сдача в аренду иному юридическому лицу).

Кроме того, из выводов Конституционного Суда Российской Федерации, изложенных в [Постановлении](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=367700) от 12.11.2020 № 46-П, следует, что в обычной деловой обстановке, недвижимость, расположенную в административно-деловых и (или) торговых центрах (комплексах) можно использовать как доходный объект. 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 если они используются по другому назначению, чем торговля и размещение (сдача в аренду) офисов, поскольку они входят в состав соответствующих центров (комплексов), концентрирующих потенциально доходную недвижимость.

Как отмечено судом кассационной инстанции, при рассмотрении спора судами установлено, что спорное здание используется для размещения торговых и административных помещений различного функционального назначения (магазин тканей, сервисный центр, офисы), включая помещения приема клиентов, соответствующие помещения оборудованы стационарными рабочими местами, оргтехникой и средствами связи. Кроме того, в здании расположены спортивный зал для сотрудников текстильной фабрики и ресторан.

При таком положении суд округа признал обоснованными выводы судов о том, что в рассматриваемом случае необходимо применять положения [статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=9200) Кодекса.

Довод о том, что суды не применили материальный закон, подлежащий применению, а именно положения регионального закона о налогообложении в крае, суд округа отклонил как основанный на неверном толковании обществом положений вышеуказанных норм.

Положениями регионального закона установлено, что налоговая база определяется исходя из кадастровой стоимости объектов в отношении жилых домов, квартир, комнат по истечении одного года со дня ввода в эксплуатацию жилого дома, многоквартирного дома, в котором расположены указанные квартиры, комнаты.

Из буквального толкования данной [нормы](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RLAW368&n=179007&dst=53) права следует, что она применяется при налогообложении только жилых домов, многоквартирных домов и расположенных в них квартир, комнат.

В свою очередь, как было указано ранее, спорное помещение расположено в отдельно стоящем нежилом здании (наименование - центр продаж, назначение - нежилое).

Следовательно, данная [норма](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RLAW368&n=179007&dst=53) права не может быть применена при налогообложении спорного помещения.

Более того согласно сведениям Управления Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по краю, указанное здание состоит из двух помещений:

- нежилое помещение с наименованием «часть здания центра продаж»;

- жилое помещение с наименованием общежитие (3-й этаж здания центра продаж).

Расчет доли площади здания, которая фактически используется в целях делового, административного, коммерческого назначения или торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, произведен исходя из общей площади жилого помещения с наименованием «общежитие, 3-й этаж здания центра продаж» площадью 629,1 кв. м и нежилого помещения с наименованием «часть здания центра продаж» площадью 2 392,9 кв. м.

Согласно выводу, содержащемуся в акте, суммарная доля фактической площади здания, используемой в целях делового, административного или коммерческого назначения, а также в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания и объектов бытового обслуживания, составляет 34,3%.

Следовательно, здание соответствует критериям, определенным [статьей 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=445924&dst=9200) Кодекса, для объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость.

Таким образом, как отметил суд кассационной инстанции, с учетом совокупности вышеизложенных правовых норм, суды пришли к обоснованному выводу о том, что общество, как собственник части помещений в зданиях административно-деловых и (или) торговых центрах, включенных в вышеуказанный [перечень](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RLAW368&n=180946&dst=100013), должно уплачивать налог в отношении рассматриваемого помещения, исходя из кадастровой стоимости.

Доводы о том, что само по себе нахождение спорного объекта в пределах здания, в отношении которого налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, не исключает возможности в отношении спорного объекта (жилого помещения) исчислять налог, исходя из среднегодовой стоимости имущества, признаны судом округа основанными на ошибочном толковании вышеизложенных норм.

Определением Верховного Суда от 01.02.2024 № 309-ЭС23-29390 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда для пересмотра в порядке кассационного производства.

**3) Определение Верховного Суда от 01.02.2024 № 309-ЭС23-29414 по делу № А50-31394/2022**

Публичное акционерное общество (далее в настоящем пункте – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговой инспекцией проведена камеральная налоговая проверка представленной обществом налоговой декларации по налогу на имущество организаций (далее в настоящем пункте – налог) за 2021 год, по результатам которой вынесено решение о доначислении налога по основанию занижения налогоплательщиком налоговой базы, в силу ее неправомерного исчисления из среднегодовой, а не из кадастровой стоимости.

По мнению общества, принадлежащие ему налогооблагаемые помещения не отвечают признакам административно-делового и (или) торгового центра; с экономической точки зрения такие объекты недвижимости не приносят самостоятельного дохода, и их использование возможно только по функциональному назначению; само по себе нахождение спорных объектов в пределах зданий, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, не исключает возможности в отношении рассматриваемых объектов исчислять спорный налог, исходя из среднегодовой стоимости имущества.

Суды первой и апелляционной инстанций, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, пришли к выводу о том, что инспекция правомерно доначислила обществу налог по спорным помещениям исходя из кадастровой стоимости.

Суд округа признал данный вывод судов правильным, основанным на материалах дела и соответствующим налоговому законодательству.

В силу [подпункта 2 пункта 1 статьи 374](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436907&dst=18383) Кодекса объектами налогообложения для российских организаций признается, в том числе, недвижимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее организациям на праве собственности.

Виды недвижимого имущества, для которого налоговая база по налогу определяется, как его кадастровая стоимость, а также критерии, позволяющие отнести тот или иной объект к таким видам, установлены в [статье 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436907&dst=9200) Кодекса. По смыслу [пункта 7 статьи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436907&dst=9219) 378.2 Кодекса конкретный перечень такой недвижимости на очередной налоговый период определяется на основе соответствующих признаков уполномоченным органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации.

[Пунктом 2 статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436907&dst=10300) Кодекса предусмотрено, что закон субъекта Российской Федерации, устанавливающий особенности определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, указанных в [подпунктах 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436907&dst=9202), [2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436907&dst=13982) и [4 пункта 1 указанной статьи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=436907&dst=18527) Кодекса, может быть принят только после утверждения субъектом Российской Федерации в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Во исполнение вышеуказанных положений Кодекса, региональным правительством принято [постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RLAW368&n=178577) об определении на 2021 год перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость.

Объекты недвижимости, принадлежащие обществу на праве собственности, а именно: нежилое помещение РП-85 в цокольном и на 2 этаже 9-этажного административно-торгово-бытового здания с автостоянками и нежилое помещение трансформаторной подстанции, общая площадь 93,9 кв. м, этаж 1, включены в данный перечень.

Более того, спорные помещения с трансформаторной подстанцией и распределительным пунктом расположены в торгово-офисных зданиях, которые также включены в указанный перечень.

Судом округа отмечено, что в жалобе заявитель ссылается на то, что помещения, находящиеся в собственности общества относятся к объектам электроэнергетики, в связи с чем отсутствуют основания предполагать рост их потенциальной доходности, так как они не используются и не могут быть использованы в качестве офисно-торговой недвижимости.

При этом судом апелляционной инстанции обоснованно указано, что согласно [пункту 2 статьи 5](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=420782&dst=100613) Федерального закона «Об электроэнергетике» от 26.03.2003 № 35-ФЗ экономической основой функционирования электроэнергетики является обусловленная технологическими особенностями функционирования объектов электроэнергетики система отношений, связанных с производством и оборотом электрической энергии на оптовом и розничных рынках.

Трансформаторная подстанция и распределительный пункт, находящиеся в собственности налогоплательщика, расположены в торгово-офисных зданиях, которые осуществляют передачу электрической энергии, необходимой для функционирования торгово-офисных зданий. Собственники (арендаторы) осуществляют плату за потребление предоставляемой энергии, согласно тарифам установленным Министерством тарифного регулирования и энергетики Пермского края от 12.12.2019 [№ 20-э](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RLAW368&n=133680).

Кроме того, из выводов Конституционного Суда Российской Федерации, изложенных в [Постановлении](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=367700) от 12.11.2020 № 46-П, следует, что в обычной деловой обстановке, недвижимость, расположенную в административно-деловых и (или) торговых центрах (комплексах) можно использовать как доходный объект. 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 если они используются по другому назначению, чем торговля и размещение (сдача в аренду) офисов, поскольку они входят в состав соответствующих центров (комплексов), концентрирующих потенциально доходную недвижимость.

С учетом вышеизложенного приведенный довод отклонен судом округа, поскольку при рассмотрении спора судами установлено, что спорные помещения общества осуществляют передачу энергии, необходимой для функционирования соответствующих зданий.

С учетом совокупности вышеизложенных правовых норм суд кассационной инстанции отметил, что суды пришли к обоснованному выводу о том, что общество, как собственник части помещений в зданиях административно-деловых и (или) торговых центрах, включенных в вышеуказанный перечень, должно уплачивать налог в отношении рассматриваемых помещений, исходя из кадастровой стоимости.

Доводы о том, что само по себе нахождение спорных объектов в пределах зданий, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, не исключает возможности в отношении спорных объектов исчислять налог, исходя из среднегодовой стоимости имущества, признаны судом округа основанными на ошибочном толковании вышеизложенных норм.

При этом ссылка на позицию, изложенную в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 16.03.2018 [№ 5-АПГ18-2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=535651), от 11.01.2019 [№ 5-АПГ18-128](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=569918), не принята судом округа, поскольку приведенные судебные акты приняты с учетом обстоятельств конкретного дела, отличных от тех, которые установлены в рамках настоящего спора.

Определением Верховного Суда от 01.02.2024 № 309-ЭС23-29414 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда для пересмотра в порядке кассационного производства.

**4) Определение Верховного Суда от 01.10.2024 № 305-ЭС24-16380 по делу № А41-35140/2023**

Общество с ограниченной ответственностью (далее в настоящем пункте – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным сообщения налогового органа о применении налоговой ставки земельного налога (далее в настоящем пункте – налог) за 2021 год в размере 1,5% от кадастровой стоимости в отношении земельных участков, об обязании налогового органа применить налоговую ставку за 2021 год в размере 0,3% в отношении указанных земельных участков.

Из материалов дела следует, что в 2021 году в соответствии данными Единого государственного реестра недвижимости в собственности общества находились земельные участки категории земель «Земли сельскохозяйственного назначения» с видом разрешенного использования «Для сельскохозяйственного производства», в отношении которых налоговый орган в сообщении применил для расчета земельного налога ставку 1,5% от кадастровой стоимости.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды первой и апелляционной инстанций, пришли к выводу о том, что заявитель положения [пункта 10 статьи 396](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=17536) Кодекса не исполнил, документы, подтверждающие право на применение льготной налоговой ставки в налоговый орган не представил, в связи с чем, сочли недоказанным обстоятельства использования спорных земельных участков для сельскохозяйственного производства как оснований для применения пониженной ставки налогообложения.

Суд кассационной инстанции признал судебные акты нижестоящих инстанций законными и обоснованными.

[Пунктом 1 статьи 388](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=6375) Кодекса установлено, что налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со [статьи 389](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=1354) Кодекса, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

В соответствии с [пунктом 5 статьи 397](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=20705) Кодекса в целях обеспечения полноты уплаты налога налогоплательщиками-организациями составление, передача (направление) налоговыми органами указанным налогоплательщикам-организациям сообщений об исчисленных налоговыми органами суммах налога, представление такими налогоплательщиками в налоговые органы пояснений и (или) документов, подтверждающих правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налога, обоснованность применения пониженных налоговых ставок, налоговых льгот или наличие оснований для освобождения от уплаты налога, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, рассмотрение налоговыми органами представленных такими налогоплательщиками пояснений и (или) документов и передача (направление) налоговыми органами таким налогоплательщикам уточненных сообщений об исчисленных суммах налога осуществляются в порядке и сроки, аналогичные порядку и срокам, предусмотренным [пунктом 4](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=20696) - [7 статьи 363](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=20702) Кодекса.

[Пунктом 5 статьи 363](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=18732) Кодекса установлено, что сообщение об исчисленной сумме налога составляется на основе документов и иной информации, имеющихся у налогового органа.

На основании [абзаца 2 подпункта 1 пункта 1 статьи 394](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=4989) Кодекса налоговые ставки по налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать, в частности, 0,3 процента в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства.

[Решением](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=MOB&n=364526) Совета депутатов об установлении налога установлены налоговые ставки в размере: 0,3 процента в отношении земельных участков, в том числе отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства; 1,5 процента в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах, не используемых в соответствии с их целевым назначением и разрешенным использованием.

Для применения налоговой ставки в размере, не превышающем 0,3%, необходимо соблюдение одновременно двух условий: 1. Отнесение земельного участка к определенной категории земель или виду разрешенного использования (к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах); 2. Использование земельного участка для сельскохозяйственного производства.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 56](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453354&dst=100549) Кодекса льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере.

Установленная налоговая ставка 0,3% по своей сути является налоговой льготой, предоставляемой в целях стимулирования использования сельскохозяйственных земель по их прямому назначению.

[Пунктом 10 статьи 396](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=17536) Кодекса предусмотрено, что налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом обложения земельным налогом в соответствии со [статьей 389](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=1354) Кодекса.

Использование земель сельскохозяйственного назначения регламентируются нормами Земельного [кодекса](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=454212) Российской Федерации (далее – ЗК РФ).

Согласно [статье 77](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=454212&dst=100620) ЗК РФ землями сельскохозяйственного назначения признаются земли, находящиеся за границами населенного пункта и предоставленные для нужд сельского хозяйства, а также предназначенные для этих целей.

В составе земель сельскохозяйственного назначения выделяются сельскохозяйственные угодья, земли, занятые внутрихозяйственными дорогами, коммуникациями, лесными насаждениями, предназначенными для обеспечения защиты земель от негативного воздействия, водными объектами, а также зданиями, сооружениями, используемыми для производства, хранения и первичной переработки сельскохозяйственной продукции.

В соответствии со [статьей 83](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=454212&dst=58) ЗК РФ землями населенных пунктов признаются земли, используемые и предназначенные для застройки и развития населенных пунктов.

В силу [статьи 85](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=454212&dst=67) ЗК РФ в состав земель населенных пунктов могут входить земельные участки, отнесенные в соответствии с градостроительными регламентами, в том числе к территориальной зоне сельскохозяйственного использования.

Земельные участки в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах представляют собой земельные участки, занятые пашнями, многолетними насаждениями, а также зданиями, строениями, сооружениями сельскохозяйственного назначения, используемые в целях ведения сельскохозяйственного производства до момента изменения вида их использования в соответствии с генеральными планами населенных пунктов и правилами землепользования и застройки ([пункт 11 статьи 85](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=454212&dst=1127) ЗК РФ).

Сведения о категории земель, к которой отнесен земельный участок, и о его разрешенном использовании в числе других сведений об объекте недвижимости вносятся в Единый государственный реестр недвижимости (кадастр недвижимости) в качестве дополнительных сведений ([часть 5 статьи 8](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=454207&dst=100102) Федерального закона от 13 июля 2015 года № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости»).

Материалами дела подтверждается, что заявитель положения [пункта 10 статьи 396](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=17536) Кодекса не исполнил, документы, подтверждающие право на применение льготной ставки, в налоговый орган по месту нахождения земельных участков не предоставил, в ходе досудебного урегулирования и рассмотрения дела в арбитражном суде такие документы также не предоставлены.

Из правовой позиции, изложенной в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 06.03.2015 [№ 306-КГ14-8182](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=420268), от 14.02.2018 [№ 306-КГ17-22570](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=529532), от 03.12.2018 [№ 310-КГ17-23011](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=562757) и от 19.02.2018 № 310-КГ17-23011, следует, что, поскольку налоговая ставка 0,3 процента по своей сути является налоговой льготой, предоставляемой в целях стимулирования использования сельскохозяйственных земель по их прямому назначению, наличие оснований для ее применения должен обосновать налогоплательщик.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами судов о недоказанности обществом обстоятельств использования спорных земельных участков для сельскохозяйственного производства как оснований для применения пониженной ставки налогообложения и обоснованном применении инспекцией в оспариваемом сообщении ставки 1,5% в отношении спорных земельных участков.

Представленные налоговым органом акты муниципального контроля также подтверждают фактическое отсутствие сельскохозяйственного использования.

Федеральным [законом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=454007) от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» установлено, что муниципальный земельный контроль осуществляется на землях поселений, межселенных территорий, а также на землях городского округа.

Минфин России в [письме](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=171792) от 13.10.2017 № 03-05-04-02/67093 указал, что признание земельного участка сельскохозяйственного назначения не используемым для сельскохозяйственного производства осуществляется в рамках проведения мероприятий государственного земельного надзора и муниципального земельного контроля.

Таким образом, исходя из положений вышепоименованных законов и разъяснений Минфина России, в основу доказательной базы о неиспользовании спорных земельных участков могут быть положены результаты обследования земельных участков, проведенных администрацией, как органом муниципального земельного контроля.

Суды установили, что в материалах дела имеются акты планового (рейдового) осмотра спорных земельных участков, принадлежащих на праве собственности обществу, что влечет за собой применение налоговой ставки земельного налога в размере 1,5%. Данными документами установлено неиспользование спорных земельных участков по целевому назначению.

Как указано судами, даже при отсутствии актов муниципального контроля, исходя из положений [пункта 10 статьи 396](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=453624&dst=17536) Кодекса при непредставлении самим налогоплательщиком документов, подтверждающих право на применение льготной ставки, и отсутствием у налогового органа полученных в ходе иных мероприятий достоверных сведений и документов, свидетельствующих о сельскохозяйственном использовании земельных участков, инспекция вправе исчислить налог без применения льготной ставки, а налогоплательщик-организация в течение 20 дней со дня получения сообщения представить в налоговый орган пояснения и документы и обосновать применение пониженной ставки или наличие оснований для освобождения от уплаты налога.

В [Определении](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=420268) Верховного Суда Российской Федерации от 06.03.2015 № 306-КГ14-8182 указано, что поскольку налоговая ставка 0,3 процента по своей сути является налоговой льготой, предоставляемой в целях стимулирования использования сельскохозяйственных земель по их прямому назначению, наличие оснований для ее применения должен обосновывать налогоплательщик.

Установление в налоговом законодательстве пониженной ставки налога в отношении земель сельскохозяйственного назначения, используемых для сельскохозяйственного производства, является одной из мер государственной поддержки, следовательно, такой поддержкой (льготой) могут пользоваться только реальных сельскохозяйственные производители, а не все собственники земельных участков с видом разрешенного использования «Для сельскохозяйственного производства».

Ссылка на то, что спорные земельные участки были переданы по договору аренды сельскохозяйственному производителю судами признана несостоятельной, поскольку из представленной копии договора следует, что в аренду передан другой участок.

На основании вышеизложенных обстоятельств, судами сделан вывод, что в 2021 г. у заявителя в отношении спорных земельных участков отсутствовали основания для применения пониженной (льготной) ставки по налогу в размере 0,3%.

Также судами отмечено, что налогоплательщиком не предоставлено ни одного объективного доказательства, которое указывало бы на использование спорных земельных участков в сельскохозяйственной деятельности.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 01.10.2024 № 305-ЭС24-16380 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда для пересмотра в порядке кассационного производства.

**5) Определение Верховного Суда от 04.10.2024 № 310-ЭС24-18410 по делу № А35-6290/2023**

Общество с ограниченной ответственностью (далее в настоящем пункте – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконными действий по включению в налоговую базу для исчисления налога на имущество организаций (далее в настоящем пункте – налог) кадастровой стоимости нежилого помещения, соответствующей суммы исчисленного налога, признании недействительным сообщения в части включения в налоговую базу для исчисления налога за 2022 год кадастровой стоимости нежилого помещения и соответствующей суммы исчисленного налога.

Из материалов дела следует, что общество с 2001 года являлось собственником здания площадью 882,8 кв. м (наименование объекта собственности - магазин), которое по характеристикам состояло из помещений одного надземного этажа и подвальных помещений подземной части. Налоговая база по налогу в отношении данного здания определялась обществом как его среднегодовая стоимость.

Решением Комитета по управлению имуществом области принадлежащее обществу здание магазина включено в перечень объектов недвижимости на территории области, налоговая база по которому определяется как кадастровая стоимость.

10.02.2022 по заявлению общества право собственности общества на указанное здание прекращено, за обществом зарегистрировано право собственности на два нежилых помещения, образованных из указанного здания, с наименованиями: «магазин, этаж: 1»; «подсобные помещения, этаж: подвал».

Суды первой и апелляционной инстанций, руководствуясь положениями [статей 372](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=199) - [375](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9188), [378](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=21414) - [378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9200) Кодекса и нормами регионального закона о налоге, пришли к выводу о недоказанности обществом совокупности оснований необходимых для удовлетворения требований общества.

Суд кассационной инстанции, с учетом предоставленных ему [части 1 статьи 286](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=482731&dst=101883) АПК РФ полномочий, не находит оснований для отмены судебных актов, исходя из следующего.

В силу [пункта 1 статьи 372](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=20548) Кодекса налог вводится в действие в соответствии с [Кодексом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800) законами субъектов Российской Федерации и с момента введения в действие обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, если иное не предусмотрено [статьей 372.1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=20549) Кодекса.

Согласно положениям [пункта 2 статьи 372](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=24246) Кодекса, устанавливая налог, законодательные органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных [главой](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=197) 30 Кодекса.

В силу [пункта 1 статьи 373](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=4517) Кодекса плательщиками налога на имущество признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со [статьей 374](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=208) Кодекса.

Согласно [пункту 1 статьи 374](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=18380) Кодекса, действовавшему в проверяемый период, объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено [статьями 378](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=21414), [378.1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=4219) и [378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9200) Кодекса.

Для отнесения имущества к объекту обложения налогом оно должно быть учтено на балансе налогоплательщика в качестве объекта основного средства в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. В соответствии со [статьей 375](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9188) Кодекса налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, если иное не предусмотрено [статьей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9188) 375 Кодекса.

Если иное не установлено [пунктом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=18380) 2 статьи 375 Кодекса, налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость, внесенная в ЕГРН и подлежащая применению с 1 января года налогового периода, с учетом особенностей, предусмотренных [статьей 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9200) Кодекса.

После принятия закона, указанного в [пункте](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=10300) 2 статьи 378.2 Кодекса, переход к определению налоговой базы в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в [подпунктах 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9202), [2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=13982) и [4 пункта 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=24743) [статьи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=10300) 378.2 Кодекса, как их среднегодовой стоимости не допускается, за исключением случаев, предусмотренных [подпунктами 2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=13987) и [2.2. пункта 12 статьи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=20170) 378.2 Кодекса.

В соответствии с региональным [законом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RLAW417&n=115550) налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных [статьей 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9200) Кодекса, как кадастровая стоимость имущества в отношении следующих видов недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения, в частности нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых в соответствии со сведениями, содержащимися в 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.

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, указанных в [подпунктах 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9202) и [2 пункта 1 статьи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=13982) 378.2 Кодекса, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость (далее - перечень).

Выявленные в течение налогового периода объекты недвижимого имущества, указанные в [подпунктах 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9202) и [2 пункта 1 статьи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=13982) 378.2 Кодекса, не включенные в перечень по состоянию на 1 января года налогового периода, подлежат включению в перечень, определяемый уполномоченным органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации на очередной налоговый период, если иное не установлено [пунктом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=13981) 10 статьи 378.2 Кодекса.

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 соответствия его критериям, предусмотренным [статьей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9200) 378.2 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.

Как указали суды, общество не учло, что в силу [абзаца 2 пункта 10 статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=13986) Кодекса, 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 соответствия его критериям, предусмотренным [статьей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9200) 378.2 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.

Согласно информации, предоставленной органом Росреестра, общество с 27.08.2001 по 10.02.2022 являлось собственником нежилого помещения (наименование объекта собственности - магазин), а также с 10.02.2022 является собственником нежилых помещений (наименование объектов собственности – магазин и подсобные помещения).

Согласно выписок из ЕГРН об основных характеристиках и зарегистрированных правах на объект недвижимости нежилые помещения расположены в пределах здания.

Решением Комитета по управлению имуществом области здание включено в перечень объектов недвижимости на территории области, налоговая база по которому определяется как кадастровая стоимость.

Как отмечено судами, поскольку предыдущий объект недвижимости по состоянию на 01.01.2022 включен в перечень объектов недвижимости на территории области, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость, то вновь образованные объекты недвижимости подлежат обложению налогом по кадастровой стоимости в силу [пункта 10 статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9763) Кодекса.

Также суд кассационной инстанции пришел к выводу, что довод общества об исчислении налоговым органом налога по помещению по кадастровой стоимости без учета его предназначения и фактического использования правомерно отклонен судами, исходя из положений [пункта 9 статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=25280) Кодекса, подпунктов 1.2 и [2.1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RLAW417&n=107322&dst=100025) Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений на территории Курской области, в отношении которых налоговая база определяется, как кадастровая стоимость, утвержденного постановлением администрации Курской области от 26.10.18 № 840-па, поскольку налоговые органы не уполномочены определять вид фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений, а также перечень объектов недвижимого имущества, указанных в [подпунктах 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=9202) и [2 пункта 1 статьи 378.2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=472800&dst=13982) Кодекса, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, в связи с чем данный вопрос не относится к компетенции налоговых органов.

При этом, согласно выпискам из ЕГРН об основных характеристиках и зарегистрированных правах на объект недвижимости нежилые помещения находятся в аренде на основании договора аренды нежилого помещения.

В этой связи суд кассационной инстанции пришел к выводу об использовании указанных объектов недвижимости как единого торгового объекта.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 04.10.2024 № 310-ЭС24-18410 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда для пересмотра в порядке кассационного производства.