**ОБЗОР**

**правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2020 года по вопросам налогообложения**

**1. Подпункт 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации не может служить основанием для возложения на налогоплательщика обязанности определять налоговую базу по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости здания (строения, сооружения) исключительно в связи с тем, что один из видов разрешенного использования арендуемого налогоплательщиком земельного участка, на котором расположено принадлежащее ему недвижимое имущество, предусматривает размещение торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания, независимо от предназначения и фактического использования здания (строения, сооружения).**

Общество арендовало два земельных участка, из которых один предоставлен ему Правительством Москвы для эксплуатации зданий под торговые и производственные цели (виды разрешенного использования участка: для размещения производственных и административных зданий, строений, сооружений промышленности; для размещения объектов торговли), а другой - для эксплуатации здания под офисные и образовательные цели в соответствии с разрешенным использованием участка (виды разрешенного использования участка: для размещения офисных зданий делового и коммерческого назначения; для размещения административных зданий, объектов образования, науки, здравоохранения и социального обеспечения, физической культуры и спорта, культуры, искусства, религии).

Постановлением Правительства Москвы от 27.11.2018 № 1425-ПП несколько зданий, принадлежащих заявителю на праве собственности и расположенных на указанных земельных участках, включены (с 01.01.2019) в перечень объектов недвижимого имущества (зданий, строений и сооружений), в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость.

Общество оспорило это в суде с тем обоснованием, что фактически здания используются под производственные и образовательные цели, а не для размещения офисов или торговых объектов.

Московский городской суд решением от 21.05.2019 отказал в удовлетворении заявленных требований, сославшись на то, что, согласно статье 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, для отнесения объекта недвижимого имущества к торговым объектам и объектам для размещения офисов достаточно соответствия одному из перечисленных в этой статье условий и что в случае заявителя таким условием выступает один из видов разрешенного использования земельных участков, на которых расположены здания. Суд посчитал, что все эти здания отвечают признакам объектов недвижимости, в отношении которых налоговую базу следует определять по их кадастровой стоимости, а критерий фактического их использования не имеет правового значения. В апелляционном определении от 27.08.2019 Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации поддержала в целом вывод нижестоящего суда, удовлетворив требования заявителя лишь в части двух объектов, нахождение которых на соответствующих земельных участках не нашло подтверждения.

Обратившись с жалобой Конституционный Суд Российской Федерации Общество полагало, что подпункт 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствует статье 57 Конституции Российской Федерации, поскольку допускает взимание налога на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости, т.е. в повышенном размере, исключительно по признаку назначения земельного участка, на котором они расположены, вне зависимости от предназначения и фактического использования самих этих объектов.

Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что оспариваемое законоположение связывает налоговые последствия в части определения налоговой базы только лишь с одним из видов разрешенного использования земельного участка, хотя разрешенное использование может быть установлено для него в разном наборе и количестве видов. Это само по себе создает почву для различий в налогообложении, притом что такие различия могут быть лишены достаточных экономических предпосылок и быть в итоге несправедливыми, если применительно к разным участкам с разным набором видов разрешенного их использования лишь один из этих видов остается единственным для всех основанием одинаковых фискальных обязательств в отношении экономически разных (по назначению, доходу и т.п.) объектов недвижимости. Более того, связывая налоговую базу исключительно с одним из видов разрешенного использования земельных участков, оспариваемое законоположение относится не к земельному налогу, а к налогообложению размещенных на участке объектов недвижимости, из которых одни по назначению и фактическому использованию могут соответствовать признакам торгового центра, а другие, расположенные на том же участке, получат тот же самый статус торгового центра с тем же исчислением налоговой базы при ином их назначении или фактическом использовании.

В таких случаях распределение налоговой нагрузки, обусловленное оспариваемыми правилами определения налоговой базы, теряет единообразные экономические основания и может стать несправедливым ввиду различий в налоговом бремени.

Конституционный Суд Российской Федерации также отметил, что при допустимой в силу закона множественности видов разрешенного использования земельного участка с правом использовать размещенные на нем здания (строения, сооружения) не только в качестве торговых (деловых) центров подпункт 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации предрешает отнесение любых объектов недвижимости к тем, для которых налоговая база по налогу на имущество организаций определяется с учетом кадастровой стоимости, принимая во внимание один лишь из видов разрешенного использования участка безотносительно к назначению и (или) фактическому использованию размещенных на нем зданий (строений, сооружений). Этим обусловлено и взимание налога в повышенном размере безразлично к реальной доходности недвижимости, причем вопреки явно выраженным законодательным намерениям, в том числе о налоговых поощрениях в пользу объектов производственного (промышленного) назначения.

В действующем правовом регулировании определение налоговой базы по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости недвижимости обычно влечет повышение размера налога по сравнению с тем, как если бы он исчислялся по общим правилам - исходя из среднегодовой стоимости имущества. В этом смысле оспариваемое законоположение влечет ограничение прав налогоплательщика в виде роста налоговых изъятий из его имущества без надлежащих на то экономических причин и без внимания к реальным хозяйственным свойствам принадлежащей ему недвижимости.

Взимание налога на имущество организаций исходя из налоговой базы, определяемой по кадастровой стоимости зданий (строений, сооружений) исключительно из того, что они расположены на земельном участке, один из видов разрешенного использования которого предусматривает размещение торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания, хотя объект недвижимости имеет иное назначение и (или) фактическую эксплуатацию, не оправданно в конституционно-правовом отношении, поскольку допускает возложение повышенной налоговой нагрузки на налогоплательщика без экономических на то оснований.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 12.11.2020 № 46-П (по жалобе ОАО «Московская шерстопрядильная фабрика» на нарушение его конституционных прав подпунктом 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации).*

**2. Законодательное регулирование, которое имеет целью обеспечить одинаковый объем правовых гарантий каждому налогоплательщику и вместе с тем позволяет учитывать юридически значимые и объективно обусловленные различия между отдельными категориями налогоплательщиков, не может рассматриваться как нарушающее принцип равенства.**

Гражданину принадлежит на праве собственности нежилое помещение, расположенное в нежилом здании, которое включено в Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость (приложение 1 к постановлению Правительства Москвы от 28.11.2014 № 700-ПП). Инспекцией на указанное помещение за 2017 год начислен налог на имущество физических лиц, рассчитанный исходя из его кадастровой стоимости, с применением налоговой ставки 1,4 процента.

Гражданин, не согласившись с указанным размером налога, обратился в налоговый орган с заявлением о его расчете с применением налоговой льготы, аналогичной той, что установлена частью 2.3 статьи 4.1 Закона города Москвы от 05.11.2003 № 64 «О налоге на имущество организаций» для тех случаев, когда менее 20 процентов общей площади здания используется для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания, объектов бытового обслуживания, в размере 75 процентов от исчисленной ему суммы налога, в чем ему было отказано. При этом заявитель исходил из того, что, согласно актам обследования Государственной инспекции по контролю за использованием объектов недвижимости города Москвы, нежилое здание, в котором находится объект налогообложения, фактически используется для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания менее чем на 20 процентов его общей площади.

Решениями судов в удовлетворении административного иска о признании незаконным отказа в перерасчете суммы налога и об обязании произвести такой перерасчет также было отказано. Суды исходили из того, что соответствующие налоговые льготы определяются Законом города Москвы от 19.11.2014 № 51 «О налоге на имущество физических лиц», который не предусматривает возможности уменьшения налоговой ставки в данной ситуации.

По мнению заявителя, отсутствие в оспариваемом им Законе города Москвы «О налоге на имущество физических лиц» налоговой льготы для налогоплательщиков-физических лиц, аналогичной льготе, установленной для налогоплательщиков-организаций в Законе города Москвы «О налоге на имущество организаций», противоречит основным началам налогового законодательства, в частности недопустимости установления дифференцированных налоговых льгот в зависимости от формы собственности (пункт 2 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации), и, как следствие, ведет к нарушению статьи 76 (часть 5) Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации, отказывая в принятии к рассмотрению жалобы, указал, что из системного толкования пункта 3 статьи 402 и подпункта 1 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что фактическое осуществление в здании (помещении) определенного вида деятельности не является исчерпывающим (единственным) основанием для включения его в соответствующий перечень, что подтверждается также в письме Федеральной налоговой службы от 14.11.2019 № 03-05-04-01/87681. При этом собственник нежилого помещения, расположенного в здании, не лишен возможности оспаривать в порядке административного судопроизводства законность включения его в перечень, если, по его мнению, вид разрешенного использования земельного участка под ним не позволяет сделать однозначного вывода о соответствии его критериям, установленным пунктом 3 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации (апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 15.01.2020 № 39-АПА19-11).

Кроме того, гражданин-налогоплательщик не лишен возможности повлиять на величину налоговой базы, обратившись с заявлением о пересмотре кадастровой стоимости в комиссию по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или в суд, а также в бюджетное учреждение в сфере государственной кадастровой оценки.

Согласно части 2.3 статьи 4.1 Закона города Москвы «О налоге на имущество организаций», на которую ссылается заявитель в обоснование своих требований, налогоплательщики уплачивают налог в размере 25 процентов исчисленной суммы налога в отношении зданий (строений, сооружений), указанных в пункте 1 статьи 1.1 данного Закона, если по результатам последних мероприятий по определению вида фактического использования, проведенных с 1 января года, предшествующего налоговому периоду, за который заявлена налоговая льгота, по 30 июня года указанного налогового периода, установлено, что менее 20 процентов их общей площади используется для размещения офисов и сопутствующей офисной инфраструктуры и (или) торговых объектов, и (или) объектов общественного питания, и (или) объектов бытового обслуживания; налоговая льгота, установленная этой частью, не может применяться одновременно с другими налоговыми льготами, установленными данной статьей.

В тоже время Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что принцип равенства не препятствует законодателю использовать дифференцированный подход к установлению различных систем налогообложения для физических и юридических лиц в случае если это обусловлено объективными факторами, включая экономические характеристики объекта налогообложения.

При этом Закон города Москвы «О налоге на имущество физических лиц», оспариваемый заявителем, льготного регулирования, аналогичного предусмотренному в отношении налогоплательщиков-организаций, не предусматривает.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 12.11.2020 № 2596-О (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав Законом города Москвы «О налоге на имущество физических лиц» во взаимосвязи с подпунктом 3 пункта 2 статьи 406 Налогового кодекса Российской Федерации и частью 2.3 статьи 4.1 Закона города Москвы «О налоге на имущество организаций»).*

**3. Законодательством не установлено иных оснований для прекращения взимания транспортного налога на зарегистрированное на конкретное лицо транспортного средства кроме подтвержденного факта угона транспортного средства либо наличия права на льготу по транспортному налогу.**

Решением Орджоникидзевского районного суда города Уфы Республики Башкортостан от 15.10.2019, оставленным без изменения судами вышестоящих инстанций, удовлетворены административные исковые требования налогового органа о взыскании с гражданки недоимки по транспортному налогу за 2017 год. Принимая такое решение, суд отверг доводы заявительницы о том, что, поскольку принадлежащий ей на праве собственности автомобиль был признан вещественным доказательством по уголовному делу, возбужденному по признакам состава преступления, предусмотренного частью пятой статьи 264 «Нарушение правил дорожного движения и эксплуатации транспортных средств» Уголовного кодекса Российской Федерации, фактически он не мог ею использоваться, в связи с чем объект налогообложения в указанном периоде отсутствовал. Как указал суд, обязанность по уплате транспортного налога ставится в зависимость от регистрации транспортного средства на конкретное лицо, а не от фактического наличия этого транспортного средства у налогоплательщика; иных оснований для прекращения взимания транспортного налога (за исключением угона транспортного средства либо возникновения права на транспортную льготу) налоговым законодательством не установлено.

В связи с этими обстоятельствами гражданка оспаривала взаимосвязанные положения статьи 357 и пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации, как возлагающие обязанность по уплате транспортного налога при отсутствии у налогоплательщика - помимо его воли - возможности пользоваться транспортным средством и потому противоречащие, по ее мнению, статьям 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации, отказывая в принятии к рассмотрению жалобы, указал, что федеральный законодатель, устанавливая в главе 28 Налогового кодекса Российской Федерации транспортный налог, связал возникновение объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика, что само по себе не может расцениваться как нарушение прав налогоплательщиков. Расширение же перечня случаев, когда налогоплательщик считается не имеющим объекта обложения транспортным налогом, за счет включения в него случая временного выбытия транспортного средства из владения налогоплательщика в связи с возбуждением уголовного дела, в рамках которого транспортное средство изъято как вещественное доказательство, не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации (определения от 29.09.2011 № 1267-О-О и от 21.11.2013 № 1894-О).

С учетом изложенной позиции, то лишь обстоятельство, что транспортное средство, признанное вещественным доказательством по расследуемому уголовному делу, не поименовано в пункте 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации - в отличие от транспортных средств, находящихся в розыске и потому не признающихся объектами налогообложения, - не может свидетельствовать о нарушении прав заявительницы.

При этом по смыслу правовых позиций, высказанных в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 11.01.2018 1-П, процессуальные действия, направленные на обеспечение сохранности вещественного доказательства вплоть до окончания уголовного разбирательства, - с учетом как их предназначения, так и того, что в отличие от наложения ареста на имущество (статья 115 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации) они не сопровождаются предварительным судебным контролем, - не могут ограничивать правомочия законного владельца транспортного средства в большей степени, чем это необходимо для сохранения и фиксации доказательственной информации, которое оно в себе несет, поскольку иное означало бы явное отступление от требований обоснованности, необходимости и соразмерности ограничения (статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации).

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.2020 № 2864-О (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав положениями статьи 357 и пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации).*

**4. Предусмотренный пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации повышающий коэффициент 2 к ставке земельного налога не должен применяться в ситуациях, когда отдельные виды правоотношений, в рамках которых осуществляется жилищное строительство, объективно предполагают более долгие сроки застройки, чем предусмотрено данным положением.**

Между обществом и Администрацией города Екатеринбурга заключен договор о развитии застроенной территории, предметом которого является обязательство общества по развитию застроенной территории в городе Екатеринбурге; срок действия договора составляет 10 лет.

В целях реализации обязательств по указанному договору налогоплательщику предоставлены девять земельных участков, образованных в границах застроенной территории, подлежащей развитию, в том числе имеющих вид разрешенного использования «Многоэтажная жилая застройка (высотная застройка)». Право собственности на земельные участки с названными кадастровыми номерами зарегистрировано за обществом 11.12.2017.

По результатам камеральной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о необходимости применения налогоплательщиком при исчислении земельного налога за 2017 год по данным земельным участкам повышающего коэффициента 2 к налоговой ставке 0,3 процента, предусмотренного абзацем первым пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды трех инстанций, признавая законным решение налогового органа и отказывая в удовлетворении требований общества, руководствовались положениями подпункта 1 пункта 1 статьи 394 и пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса, решением Екатеринбургской Городской Думы от 22.11.2005 № 14/3 «Об установлении и введении в действие земельного налога на территории муниципального образования «Город Екатеринбург», на основании которых заключили, что при исчислении налога в отношении вышеназванных земельных участков, предназначенных для жилищного строительства, с момента регистрации права собственности общества на них должен применяться повышающий коэффициент 2.

Отклоняя доводы общества о том, что земельные участки предоставлены ему для развития застроенной территории в городе Екатеринбурге на десять лет и невозможности впоследствии возвратить налог, уплаченный с применением повышающего коэффициента (отсутствии возможности завершить строительство в течение трех лет после получения земельных участков), суды отметили, что пункт 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации не предусматривает каких-либо исключений из правила о применении повышающего коэффициента для налогоплательщиков, осуществляющих жилищное строительство на основании договора о развитии территории.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, исходила из того, что воля законодателя на применение повышающего коэффициента 2 (пункт 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации) в течение трехлетнего срока строительства, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости, состоит в исключении возможности извлечения налоговой выгоды собственниками земельных участков, которые не имели объективных препятствий в осуществлении жилищного строительства, но уклонились от освоения земельного участка, не завершив строительство, по крайней мере до истечения трех лет с момента получения участка в собственность либо изначально не имели намерения по его освоению, например, если приобретенные земельные участки рассматривались налогоплательщиком лишь в качестве активов для последующей продажи.

По мнению Судебной коллегии, при применении указанных правил налогообложения должна обеспечиваться их гармонизация с правилами (особенностями), установленными законодательством для отдельных видов правоотношений, в рамках которых осуществляется жилищное строительство, предопределяющих возможности налогоплательщика приступить к началу строительства и завершить его в соответствующие сроки.

В ином случае применение повышающего коэффициента при исчислении земельного налога может из средства стимулирования жилищного строительства приобрести характер санкции, выражающейся в установлении более обременительных условий налогообложения в отсутствие к тому разумных и объективных оснований, то есть, по существу, к произвольному налогообложению, запрещенному в силу пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации.

В данном случае является значимым то обстоятельство, что в соответствии с частями 2 и 3 статьи 46.1 Градостроительного кодекса Российской Федерации (в редакции, действующей на момент заключения договора о развитии застроенной территории) решение о развитии застроенной территории принимается органами местного самоуправления при наличии на этой территории многоквартирных домов, признанных аварийными и подлежащими в связи с этим сносу, либо снос (реконструкция) которых планируется на основании муниципальных адресных программ.

В случае заключения договора о развитии застроенной территории сроки осуществления строительства устанавливаются в соответствии с утвержденным проектом планировки, охватывают собой снос имеющихся объектов и распространяются на новое строительство всех объектов в границах застроенной территории.

При рассмотрении дела общество указывало, что договором о развитии застроенной территории предусмотрен срок жилищного строительства в десять лет, совпадающий со сроком действия договора о развитии застроенной территории. Данный срок охватывает выполнение застройщиком обязательств по сносу аварийных домов и расселению их жильцов, подготовке всей необходимой проектной документации и строительству пяти многоквартирных жилых домов общей площадью 170 000 кв. м, с возведением всей коммунальной инфраструктуры и благоустройством территории.

Учитывая объем работ по договору, выполнение строительства на всех земельных участках в течение трех лет, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенные объекты, по доводам налогоплательщика, является заведомо невозможным.

В такой ситуации судам следовало дать оценку тому, в какие сроки после предоставления соответствующих земельных участков в собственность общества должен был произведен снос имеющихся объектов и начато новое строительство жилья, например, исходя из сроков, указанных в разрешениях на строительство конкретных объектов и, соответственно, с какого момента после получения земельных участков в собственность должен исчисляться срок применения повышающего коэффициента, предусмотренный абзацем первым пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации.

Истолковав положения данной нормы без учета взаимосвязи налогового и градостроительного законодательства, и применив повышающий коэффициент без учета доводов налогоплательщика о наличии объективных препятствий в начале осуществления жилищного строительства, обусловленных законодательным регулированием развития территорий, суды по существу допустили возникновение ситуации, когда застройщик будет нести более высокое бремя налогообложения в связи с самим фактом выбора юридической формы осуществления жилищного строительства в рамках развития территорий. Однако такое толкование противоречит как целям установления особого порядка определения налоговой базы, так и реализуемому в рамках градостроительного законодательства публичному интересу, связанному с развитием территорий.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 15.10.2020 № 309-ЭС20-11143 по делу № А60-50402/2019 (ООО «Компания «ГрандСервис-Ек» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области).*

**5. Начисление пени за период организационного оформления решения о зачете должностными лицами налогового органа в ситуации, когда переплата является подтвержденной (завершена налоговая проверка или истек срок ее проведения), и налогоплательщиком заблаговременно (до наступления срока уплаты налога) представлено заявление о зачете, недопустимо.**

 Обществом в налоговый орган представлена уточненная налоговая декларация от 26.07.2018 по налогу на прибыль организаций за 6 месяцев 2018 года, в которой заявлена сумма налога к уменьшению.

От общества 23.08.2018 также поступило заявление о зачете суммы налога на прибыль организаций, излишне уплаченного в бюджет (в части, зачисляемой в бюджеты Российской Федерации) в счет предстоящих платежей по налогу на добавленную стоимость.

Кроме того, 24.10.2018 обществом в инспекцию представлена налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость за 3 квартал 2018 года с суммой налога к уплате.

По окончании камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль организаций за 6 месяцев 2018 года сумма переплаты налога подтверждена. На основании ранее представленного налогоплательщиком заявления инспекция 29.10.2018 приняла решение о зачете переплаты по налогу на прибыль организаций в счет текущих платежей по налогу на добавленную стоимость.

Поскольку начисленный по налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 3 квартал 2018 года налог не был уплачен в установленный срок (до 25.10.2018), зачет подтвержденной переплаты по налогу на прибыль организаций в счет текущих платежей по налогу на добавленную стоимость состоялся 29.10.2018, инспекцией начислены пени за несвоевременную уплату налога на добавленную стоимость за период просрочки с 26.10.2018 по 28.10.2018.

С учетом имевшейся у налогоплательщика переплаты по налогу на добавленную стоимость и переплаты по пене, инспекция скорректировала сумму пени, остающейся неуплаченной, и выставила в адрес общества требование об уплате пени.

Не согласившись с правомерностью начисления пени, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать незаконными действия налогового органа, выразившиеся в неправомерном начислении пени по налогу на добавленную стоимость, обязать инспекцию устранить допущенное нарушение прав и законных интересов.

Суды трех инстанций, признавая законными действия инспекции и отказывая в удовлетворении требований общества, руководствовались положениями статей 44, 75, 78, 88 Налогового кодекса Российской Федерации и исходили из того, что инспекция правомерно начислила пени по налогу на добавленную стоимость за период, когда установленный законодательством срок на уплату налога истек, но решение о зачете переплаты, образовавшейся по другому налогу, еще не было принято.

Учитывая, что решение о зачете подтвержденной переплаты вынесено в течение десяти рабочих дней после истечения срока проведения камеральной налоговой проверки, суды пришли к выводу о соблюдении налоговым органом требований законодательства при начислении пени за спорный период.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и признавая незаконными действия налогового органа, выразившиеся в начислении обществу пени по налогу на добавленную стоимость за период с 26.10.2018 по 28.10.2018 отметила, что к числу юридически значимых обстоятельств, имеющих значение для оценки правомерности начисления пени, относится не только момент фактического поступления суммы налога в бюджет, но также своевременность действий налогоплательщика, от совершения которых зависело исполнение его налоговой обязанности, имело ли место незаконное пользование налогоплательщиком средствами казны.

Судебная практика исходит из того, что задолженность перед бюджетом по конкретному виду налога объективно отсутствует, если накопленные по этому налогу суммы переплаты превышают величину вновь начисленного налога. В такой ситуации вынесение налоговым органом решения о зачете имеющейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате налога за текущий период является лишь способом оформления изменений в состоянии расчетов с бюджетом, а обязанность по уплате налога считается исполненной в момент наступления срока уплаты без необходимости совершения дополнительных действий со стороны налогоплательщика (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2018 № 310-КГ18-7101).

При этом в настоящем деле переплата образовалась по налогу на прибыль организаций, зачисленному в бюджет субъекта Российской Федерации, в то время как налоговая обязанность возникла по налогу на добавленную стоимость, подлежащему уплате в федеральный бюджет. При названных обстоятельствах от налогоплательщика согласно пункту 1 статьи 45, пункту 1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации требовалось совершение действий, направленных на самостоятельную уплату налога, в частности, представление в налоговый орган заявления о зачете переплаты в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате иного налога.

На основании данных обстоятельств Судебная коллегия пришла к выводу, что к сфере ответственности налогоплательщика относится заблаговременное представление налоговой декларации (по результатам проверки которой может быть подтверждено наличие переплаты) и заявления о зачете сумм излишне уплаченного налога.

В свою очередь, основываясь на положениях статьи 6.1, пунктов 4 и 8.1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговый орган вправе отложить принятие решения о зачете подтвержденной по результатам налоговой проверки суммы переплаты в счет текущих платежей по другим налогам на срок до десяти рабочих дней, то есть вплоть до двух календарных недель.

Выбор конкретного момента совершения зачета подтвержденной переплаты в пределах вышеназванного организационного срока, способного составить до двух календарных недель, таким образом, зависит от усмотрения должностных лиц налогового органа и является преимущественно вопросом налогового администрирования, находящимся вне контроля налогоплательщика.

Реализация налоговыми органами своих властных полномочий, в том числе в случаях, когда Налоговый кодекс Российской Федерации предоставляет должностным лицам налоговых органов значительные сроки на совершение юридически значимых действий, не должно противопоставляться правам и законным интересам налогоплательщиков, в том числе, интересам, связанным с исполнением обязанности по уплате налогов наиболее удобным способом как для казны, так и для самого плательщика, имея в виду сохранение суммы переплаты в бюджетной системе и освобождение налогоплательщика от необходимости привлечения денежных средств у третьих лиц для исполнения налоговой обязанности, их отвлечения из собственного хозяйственного оборота.

В данном случае общество заблаговременно (более чем за два месяца до наступления срока уплаты налога) заявило о своем намерении использовать для исполнения предстоящей обязанности по уплате налога определенный источник - переплату по налогу на прибыль организаций.

Наличие у налогоплательщика переплаты подтверждено.

Дальнейшее отложение инспекцией принятия решения о зачете в период между 26.10.2018 и 29.10.2018 вызвано организационными вопросами налогового администрирования, а не действиями налогоплательщика.

При названных обстоятельствах начисление пени за период после подтверждения переплаты до фактического принятия решения о зачете к налогоплательщику, своевременно представившему заявление о зачете переплаты, противоречит правовой природе данной меры государственного принуждения, определенной в главе 11 Налогового кодекса Российской Федерации, как средства обеспечения исполнения налоговой обязанности.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 23.11.2020 № 305-ЭС20-2879 по делу № А40-86746/2019 (ООО «Борец» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам № 7).*

**6. В случае указания в нормативном акте, которым определена кадастровая стоимость земельных участков в сторону уменьшения, даты его вступления в законную силу, для лиц, положение которых улучшается, данный акт в целях налогообложения действует со следующего налогового периода после вступления его в законную силу.**

Гражданка обратилась в Октябрьский районный суд г. Краснодара с административным исковым заявлением о признании недействительным и отмене налогового уведомления о перерасчете земельного налога и обязании налогового органа произвести перерасчет земельного налога за 2016 и 2017 года.

Суть доводов сводилась к тому, что приказом департамента имущественных отношений Краснодарского края от 14.12.2016 № 2640 «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов на территории Краснодарского края» по состоянию на 01.01.2016 кадастровая стоимость спорного земельного участка, принадлежащего административному истцу, определена в меньшем размере чем в предыдущих периодах, в связи с этим было улучшено положение ее как налогоплательщика, однако расчет налога за 2016, 2017 годы произведен инспекцией из ранее установленной кадастровой стоимости, что, по мнению административного истца, нарушило ее право платить законно установленные налоги.

Оставляя без удовлетворения заявленные требования, суды трех инстанций посчитали, что указанный приказ департамента имущественных отношений Краснодарского края не может рассматриваться в качестве улучшающего положение налогоплательщика, поскольку норм, прямо указывающих на улучшение положения налогоплательщиков и на применение данного акта в целях налогообложения с 01.01.2016, в нем не содержится, оспариваемый приказ в равной мере как улучшает, так и ухудшает положение налогоплательщиков, поэтому при оценке данного нормативного правового акта на предмет того, ухудшает или улучшает он положение налогоплательщиков, нельзя оценивать только одно положение о конкретном налоге, необходимо оценивать всю совокупность положений данного нормативного правового акта применительно к налогоплательщикам; при этом сведения о кадастровой стоимости, утвержденные этим приказом, внесены в Единый государственный реестр недвижимости 01.02.2017, вследствие чего они подлежат применению для целей налогообложения с 01.01.2018.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и удовлетворяя требования в части признания незаконным требования об уплате земельного налога за 2017 год, отметила, что Конституционный Суд Российской Федерации, толкуя общее правило статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации «по истечении одного месяца и не ранее 1-го числа очередного налогового периода», констатировал, что это правило подлежит применению с учетом специального регулирования в отношении актов, улучшающих положение налогоплательщиков: такие акты могут вступать в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования (определение от 29.09.2016 № 1837-О).

По материалам дела поименованный приказ департамента имущественных отношений Краснодарского края содержит прямое указание на то, что он вступает в силу на следующий день после дня его официального опубликования (пункт 7), данный нормативный правовой акт опубликован 15.12.2016 путем размещения его на официальном сайте администрации Краснодарского края, вступил в силу в соответствии с пунктом 7 на следующий день после дня его официального опубликования, что предполагало применение его положений (которым уменьшена кадастровая стоимость земельного участка, и, как следствие, улучшено положение административного истца) не ранее 1-го числа очередного налогового периода по земельному налогу, то есть с 01.01.2017, а не с 01.01.2018, как ошибочно указывают суды в оспариваемых судебных актах.

Таким образом, выводы судов о правомерности неприменения кадастровой стоимости, утвержденной приказом департамента имущественных отношений Краснодарского края от 14.12.2016 № 2640 «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов на территории Краснодарского края», при исчислении налоговым органом административному истцу земельного налога за налоговый период 2017 года в отношении спорного земельного участка основаны на неверном толковании норм материального права.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 23.09.2020 № 18-КАД20-11-К4 (граждан против ИФНС России № 3 по г. Краснодару).*