

## **Обзор определяющей судебной практики Верховного Суда Российской Федерации по спорам, завершённым в I квартале 2024 года, по вопросам налогообложения имущества**

### **1. Определение Верховного Суда Российской Федерации (далее – Верховный Суд) от 16.01.2024 № 305-ЭС23-27186**

ОАО (далее в настоящем пункте – общество, налогоплательщик, заявитель) обратилось в Арбитражный суд Московской области с заявлением к налоговому органу о признании незаконными действий по увеличению ставки земельного налога на 2021 год с 0,3% до 1,5% в отношении 51 земельного участка.

Налоговым органом в адрес общества направлено сообщение об исчисленной сумме земельного налога, в котором произведен расчет земельного налога за период 2021 год по земельным участкам с видом разрешенного использования «для сельскохозяйственного производства» с применением ставки налога в размере 1,5%.

Основанием для начисления налога с применением ставки налога 1,5% явилась информация в отношении земельных участков от уполномоченного органа по проведению муниципального земельного контроля, поступившая в порядке, предусмотренном пунктом 18 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), а также документы (акты осмотра соблюдения земельного законодательства за 2020-2021 гг.), подтверждающие неиспользование земельных участков по целевому назначению.

Общество с применением налоговой ставки 1,5% в отношении земельных участков не согласилось, полагая, что должна применяться ставка 0,3%, в связи с чем обратилось в арбитражный суд с заявлением.

Суд первой инстанции, ссылаясь на положения статей 394, 396 Кодекса, статей 1, 7 Земельного кодекса Российской Федерации, статей 5, 7, 123 Лесного кодекса Российской Федерации, Федерального закона от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды», Закона Московской области от 30.12.2014 № 191/2014-ОЗ «О благоустройстве в Московской области», правовую позицию Конституционного суда Российской Федерации, изложенную в Постановлении от 02.06.2015 № 12-П, постановления Правительства Российской Федерации от 21.09.2020 № 1509, от 18.09.2020 № 1482, сочтя, что обществом в материалы дела представлены относимые и допустимые доказательства использования спорных земельных участков в 2021 г. по целевому назначению, пришел к выводу о том, что действия налогового органа по увеличению ставки с 0,3% до 1,5% при формировании сообщения об исчисленном земельном налоге за 2021 год являются незаконными, поскольку основным видом деятельности общества является

сельскохозяйственное производство, применяется система налогообложения в виде ЕСХН.

Отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении требований общества, суд апелляционной инстанции, руководствуясь правовыми позициями Верховного Суда, изложенными в определениях от 14.02.2018 № 306-КГ17-22570 по делу № А65-706/2017, от 06.03.2015 № 306-КГ14-8182 по делу № А55-26412/2013, от 27.02.2017 по делу № А41-106956/2015, от 16.02.2018 по делу № А65-560/2017, отметил, что налоговая ставка земельного налога в размере 0,3% является налоговой льготой, предоставляемой в целях стимулирования использования сельскохозяйственных земель по их прямому назначению, право на применение которой должен доказать налогоплательщик; исследовав и оценив в соответствии со статьей 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), представленные в материалы дела доказательства, пришел к выводу о том, что обществом не доказано использование спорных земельных участков для ведения сельскохозяйственного производства, ввиду чего основания для удовлетворения заявленных требований в настоящем случае отсутствуют.

Арбитражный суд Московского округа не усмотрел оснований не согласиться с выводами суда апелляционной инстанции.

Как указано судом кассационной инстанции, судом апелляционной инстанции обоснованно приняты во внимание представленные в материалы дела акты планового (рейдового) осмотра земельных участков, принадлежащих на праве собственности обществу (предписание Управления по городу Москва, Московской и Тульской областям Россельхознадзора об устранении выявленного нарушения требований земельного законодательства № 20-147 (з)/2018 от 03.08.2018; заключения Управления по городу Москва, Московской и Тульской областям Россельхознадзора по результатам проведения выездного обследования земельных участков, предостережения о недопустимости нарушения обязательных требований, подтверждающие факт неиспользования спорных земельных участков по целевому назначению).

Приняв во внимание положения пунктов 7, 8 постановления Правительства Российской Федерации от 21.09.2020 № 1509 «Об особенностях использования, охраны, защиты, воспроизводства лесов, расположенных на землях сельскохозяйственного назначения», суд апелляционной инстанции также отметил, что в материалах дела отсутствует сведения (информация) о направлении обществом в адрес Минсельхоза Московской области, органов Росреестра уведомлений об использовании лесов, находящихся на земельных участках сельскохозяйственного назначения, в связи с чем пришел к обоснованному выводу о том, что наличие на земельных участках (категория земель земли сельскохозяйственного назначения, вид разрешенного использования для сельскохозяйственного производства) древесно-кустарниковой растительности, болота, водных объектов является признаком неиспользования земельных участков по

целевому назначению или использования с нарушением законодательства Российской Федерации.

Апелляционный суд обоснованно отметил, что в собственности общества в спорный период имелось 122 земельных участка с видом разрешенного использования - для сельскохозяйственного производства, а именно: 38 земельных участков с применяемой налоговой ставкой в размере, не превышающем 0,3%; 84 земельных участка с применяемой налоговой ставкой в размере 1,5% (из них - 51 земельный участок, по которым ставка 1,5% - оспаривается, 33 земельных участка со ставкой 1,5% - не оспаривается). Представленные обществом документы (договоры поставки, купли-продажи, платежные поручения и др.) не подтверждают использование именно спорных земельных участков для сельскохозяйственного производства.

Оценив доводы обеих сторон спора, суд кассационной инстанции согласился с выводами суда апелляционной инстанции о неподтверждении обществом права на применение льготной ставки налогообложения к рассматриваемым в настоящем деле земельным участкам в налоговом периоде 2021 года.

Определением Верховного Суда от 16.01.2024 № 305-ЭС23-27186 обществу отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

## **2. Определение Верховного Суда от 09.02.2024 № 305-ЭС24-559**

ТСН (далее в настоящем пункте – товарищество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Московской области с заявлением к налоговому органу о признании недействительными требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов; сообщения об исчисленной налоговым органом сумме земельного налога за 2021 год; обязанности налогового органа произвести перерасчет земельного налога за период 2021 года по ставке 0,3% в отношении земельных участков переданных по соглашениям о совместном использовании земельных участков и используемых для сельскохозяйственного производства (далее – соглашения).

Как следует из материалов дела и установлено судами при рассмотрении дела по существу, налоговым органом сформировано сообщение об исчисленной сумме земельного налога за 2021 год в отношении всех принадлежащих налогоплательщику земельных участков с применением налоговой ставки в размере 1,5%.

Согласно сведениям, поступившим из органов осуществляющих государственный кадастровый учет и регистрацию прав на недвижимое имущество в соответствии с пунктом 4 статьи 85 Кодекса, товарищество в 2021 году являлось собственником 1 627 земельных участков с категорией земель – «земли сельскохозяйственного назначения», видом разрешенного использования – «для дачного хозяйства», «для дачного строительства».

Товарищество, не согласившись с исчислением налога по ставке 1,5%, обратилось с заявлением в арбитражный суд, ссылаясь на то, что при расчете земельного налога должна применяться пониженная ставка в размере 0,3%.

Вместе с тем суды, основываясь на положениях статей 387 - 391, 394 Кодекса, статьи 7 Земельного кодекса Российской Федерации, правовой позиции, изложенной Верховным Судом Российской Федерации в определениях от 21.12.2018 № 307-КГ18-20670, от 30.10.2018 № 305-КГ18-16987, учитывая письма Минфина России от 03.04.2019 № 03-05-04-02/23083, от 15.01.2020 № 03-05-06-02/1158 и ФНС России от 05.04.2019 № БС-4-21/6245@, от 19.06.2020 № БС-4-21/10095@, от 15.09.2021 № БС-4-21/13121@, положения Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», сделали вывод об обоснованном исчислении налоговым органом земельного налога с применением ставки, установленной Решением Совета депутатов муниципального образования городского округа Луховицы Московской области от 23.11.2017 № 579/58 «О земельном налоге» для земельных участков в размере 1,5%, поскольку земельные участки были использованы в предпринимательской деятельности, налогоплательщик по соглашениям о совместном использовании земельных участков намерен получать прибыль не от использования принадлежащих ему земельных участков для сельскохозяйственного производства, а от сдачи их в аренду, то есть исключительно от такой коммерческой деятельности, и не отвечает условиям для применения пониженной ставки земельного налога.

Суды указали, что при толковании условий соглашений можно сделать вывод о том, что указанные соглашения имеют все признаки договоров аренды. Таким образом, товарищество фактически являлось арендодателем по указанным соглашениям с целью получения прибыли от сдачи их в аренду.

Учитывая изложенное выше, суды пришли к выводу, что товарищество получает доход от предпринимательской деятельности. Налогоплательщик по соглашениям о совместном использовании земельных участков намерен получать прибыль не от использования принадлежащих ему земельных участков для сельскохозяйственного производства, а от сдачи их в аренду, то есть исключительно от такой коммерческой деятельности.

Определением Верховного Суда от 09.02.2024 № 305-ЭС24-559 товариществу отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

### **3. Определение Верховного Суда от 26.02.2024 № 305-ЭС23-24042**

Как следует из материалов дела, ООО (далее в настоящем пункте – общество, налогоплательщик) уплатило земельный налог за 2020 год в отношении переданных ему в доверительное управление земельных участков.

Впоследствии, полагая, что в отношении названных земельных участков подлежит применению пониженная ставка земельного налога в размере 0,3%, общество обратилось в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога.

Налоговым органом принято решение об отказе в возврате налога, поскольку обществом не подтверждена правомерность применения ставки 0,3 % в отношении указанных земельных участков.

Выражая несогласие с выводом налогового органа об отсутствии у налогоплательщика права на применение пониженной ставки по земельному налогу в отношении спорных земельных участков, общество обратилось в арбитражный суд.

Решением Арбитражного суда города Москвы, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявителю было отказано в удовлетворении заявленных требований, так как суд счел, что заявителем избран ненадлежащий способ защиты его прав с учетом того, что по существу он оспаривает применение ставки 1,5 % по земельному налогу за 2020 год и поэтому вправе обратиться в суд с заявлением об оспаривании сообщения налогового органа об исчисленной сумме земельного налога за 2020 год.

Арбитражный суд Московского округа принятые по делу судебные акты отменил, дело направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Суд кассационной инстанции не согласился с выводом судов об избрании обществом ненадлежащего способа защиты своих прав и указал, что для рассмотрения заявления о возврате излишне уплаченного налога подлежит проверке состояние расчетов с бюджетом, поскольку такое требование подлежит проверке независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов и по основаниям, в том числе, необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа.

При новом рассмотрении дела решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судебными актами судов апелляционной и кассационной инстанций, заявленные обществом требования были удовлетворены. На налоговый орган была возложена обязанность возвратить обществу излишне уплаченный налог.

Удовлетворяя требования общества, суды трех инстанций исходили из того, что определяющим критерием для применения налоговой ставки по земельному налогу в размере 0,3 % является вид разрешенного использования земельного участка и назначение возводимых на нем объектов. Поскольку налоговым органом не представлено доказательств использования земельных участков в предпринимательской деятельности, оснований для применения ставки 1,5 % по земельному налогу не имеется.

В кассационной жалобе, направленной в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда, налоговый орган выразил несогласие с состоявшимися по делу судебными актами и просил их отменить, ссылаясь на допущенные судом существенные нарушения норм материального права.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 АПК РФ законность обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия по экономическим спорам пришла к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, закрытый паевой инвестиционный фонд (далее – ПИФ) находится под доверительным управлением общества, действующего на основании лицензии Центрального Банка Российской Федерации в соответствии с Правилами доверительного управления фонда.

В составе паевого инвестиционного фонда находятся земельные участки, принадлежащие на праве общей долевой собственности владельцам инвестиционных паев. Данные земельные участки отнесены к категории земель – «земли населенных пунктов», вид разрешенного использования – «индивидуальное жилищное строительство».

В ходе налоговой проверки было установлено, что земельные участки, находящиеся в собственности физических лиц, были переданы ими в доверительное управление обществу в процессе формирования ПИФа, управление которым осуществляется обществом в интересах его учредителей - физических лиц.

Определяя в спорной ситуации порядок уплаты обществом земельного налога, суды отметили, что управляющие компании закрытых паевых инвестиционных фондов не являются правообладателями земельных участков, составляющих паевой инвестиционный фонд, а потому исчисление земельного налога в отношении земельных участков, входящих в имущество фонда, с видом разрешенного использования «для жилищного строительства» должно производиться управляющими компаниями по ставке 0,3 % без учета повышающих коэффициентов, предусмотренных пунктом 15 статьи 396 Кодекса.

Установив, что в рассматриваемый налоговый период земельные участки, находящиеся в доверительном управлении общества, не использовались в целях извлечения прибыли, суды признали наличие у общества права на применение пониженной налоговой ставки и возврат излишне уплаченных сумм земельного налога.

Вместе с тем, как указано Судебной коллегией по экономическим спорам, судами не было учтено следующее.

В силу положений пункта 1 статьи 65 Земельного кодекса Российской Федерации использование земли в Российской Федерации является платным. Земельный налог является формой платы за использование земли.

Согласно пункту 1 статьи 388 Кодекса налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или на праве пожизненного наследуемого владения.

В отношении земельных участков, входящих в имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, налогоплательщиками признаются управляющие компании.

При этом налог уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд (абзац 2 пункта 1 статьи 388 Кодекса).

Устанавливая пониженную налоговую ставку в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства,

законодатель исходил из необходимости поощрения возведения жилья путем создания более выгодных финансовых условий ведения строительства.

Так, согласно абзацу третьему пункта 1 статьи 394 Кодекса налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать 0,3 % в отношении земельных участков, в частности, занятых жилищным фондом или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности) (норма в редакции, действующей с 01.01.2020).

Таким образом, воля законодателя при установлении пониженной налоговой ставки направлена на предоставление государственной поддержки непосредственно гражданам, которым приобретенные (предоставленные) для индивидуального жилищного строительства земельные участки принадлежат на соответствующем праве, и осуществляющим жилищное строительство для удовлетворения собственных нужд, связанных с проживанием.

Следовательно, налогоплательщики - организации, использующие соответствующие земельные участки как активы, рассчитывая на получение прибыли от их реализации, либо на использование земельных участков в качестве объектов залога (ипотеки) и т.п., не вправе применять пониженную ставку налога.

Согласно положениям статьи 10 Федерального закона от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (далее - Закон № 156-ФЗ) паевым инвестиционным фондом признается обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного в доверительное управление управляющей компании учредителем (учредителями) доверительного управления с условием объединения этого имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления, и из имущества, полученного в процессе такого управления, доля в праве собственности на которое удостоверяется ценной бумагой, выдаваемой управляющей компанией.

Управляющая компания осуществляет доверительное управление паевым инвестиционным фондом путем совершения любых юридических и фактических действий в отношении составляющего его имущества, а также осуществляет все права, удостоверенные ценными бумагами, составляющими ПИФ, включая право голоса по голосующим ценным бумагам (пункт 3 статьи 11 Закона № 156-ФЗ).

Учредитель доверительного управления передает имущество управляющей компании для включения его в состав фонда с условием объединения этого имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления.

Имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, является общим имуществом владельцев инвестиционных паев и принадлежит им на праве общей долевой собственности. Раздел имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, и выдел из него доли в натуре не допускаются,

за исключением случаев, предусмотренных Законом № 156-ФЗ. Владельцы инвестиционных паев несут риск убытков, связанных с изменением рыночной стоимости имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд (пункт 2 статьи 11 Закона № 156-ФЗ).

Из положений названного Федерального закона следует, что экономический смысл создания паевого инвестиционного фонда заключается в возможности привлечения большого количества инвесторов для реализации крупных проектов, а также для эффективного управления имуществом (имущественным комплексом) в целях получения максимальной прибыли.

Таким образом, как отмечено Судебной коллегией по экономическим спорам, факт использования земельного участка в соответствии с видом разрешенного использования имеет существенное значение для установления наличия у плательщика налога права на применение соответствующей налоговой ставки. В этой связи довод общества о правомерности заявленного требования ввиду того, что спорные земельные участки не осваиваются и на них не ведется какая-либо предпринимательская деятельность, не могут подтверждать использование земель в целях, подпадающих под налогообложение с применением пониженной налоговой ставки.

Кроме того, Судебной коллегии по экономическим спорам указано, что при рассмотрении данного спора суды не учли, что инвестиционная деятельность - это вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта (статья 1 Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»).

Условия доверительного управления фондом определены Правилами доверительного управления ПИФа, зарегистрированными в Центральном Банке Российской Федерации.

Согласно пункту 23 указанных Правил целью инвестиционной политики управляющей компании является получение дохода при инвестировании имущества, составляющего фонд, в объекты, предусмотренные настоящими Правилами, в соответствии с инвестиционной политикой управляющей компании.

Таким образом, земельные участки, внесенные в состав имущества фонда, представляют собой актив, который по факту его включения в состав паевого инвестиционного фонда предполагает использование в целях извлечения прибыли, что исключает налогообложение данных земельных участков по ставке 0,3 % при исчислении налога.

Учитывая изложенное, Судебная коллегия по экономическим спорам посчитала, что состоявшиеся по делу судебные акты судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 АПК РФ, как принятые при существенном нарушении норм материального права.

Поскольку у налогового органа отсутствовали основания для квалификации уплаченных заявителем сумм земельного налога в качестве



излишне внесенных в бюджет, требование общества о возврате налога удовлетворению не подлежит.

На основании вышеизложенного Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда, руководствуясь статьями 167, 176, 291.11 - 291.15 АПК РФ, отменила состоявшиеся по делу судебные акты и отказала в удовлетворении требований общества.