

Аналитическая справка
по результатам обобщения судебной практики рассмотрения
споров, связанных с уплатой земельного налога, единого
сельскохозяйственного налога

В соответствии с пунктом 3.8 плана работы Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда (далее - 14 ААС) проведён анализ судебной практики рассмотрения споров, связанных с уплатой земельного налога, единого сельскохозяйственного налога (далее – ЕСХН).

Судебная практика показывает, что за период с 01.01.2011 по 31.12.2013 количество рассмотренных 14 ААС дел по указанным категориям незначительно. Так, за указанный период в порядке апелляционного производства рассмотрено 29 дел, связанных с применением норм главы 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) «Земельный налог», и 8 дел, связанных с применением норм главы 26.1 НК РФ «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН)».

При этом следует отметить, что если по делам, связанным с уплатой ЕСХН, количество поступивших в апелляцию жалоб на протяжении анализируемых лет существенно не изменилось, то по делам, связанным с уплатой земельного налога, наблюдается постепенный рост (в 2011 году – 7 жалоб, в 2012 году – 10 жалоб, в 2013 году – 12 жалоб).

В период с 01.01.2011 по 31.12.2013 апелляционным судом отменено (изменено) 7 судебных актов нижестоящих судов по делам указанных категорий.

В Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа (далее - ФАС СЗО) обжалованы 24 постановления 14 ААС, из них 21 акт оставлен в силе, 3 акта отменены. При этом по 2 делам отмены кассационной инстанцией связаны с применением части первой НК РФ.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее - ВАС РФ) в трёх случаях отказал в передаче дел на рассмотрение в Президиум.

Рассмотренные апелляционным судом споры по уплате земельного налога связаны с определением статуса плательщика земельного налога (налогоплательщика), объекта обложения земельным налогом, формирования налоговой базы по земельному налогу, с применением налоговых ставок в зависимости от категорий земельных участков и их целевого использования, порядком исчисления и уплаты земельного налога; споры об уплате ЕСХН связаны с наличием права на применение специального налогового режима в виде ЕСХН, порядком определения и признания доходов и расходов.

Как показывает анализ прошедших апелляцию дел указанных категорий, позиции налогового органа в большинстве случаев признаны судами неправомерными. В подавляющем большинстве это связано с отсутствием со стороны налогового органа детального исследования существенных для дела обстоятельств.

В настоящей справке внимание обращено на отдельные вопросы, возникающие при разрешении рассматриваемых категорий дел.

I. Земельный налог

1. Признание лица плательщиком земельного налога

Пунктом 1 статьи 388 НК РФ предусмотрено, что плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 131 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) названные права на земельный участок подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее – ЕГРП), которая, в силу части 1 статьи 2 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», является единственным доказательством существования зарегистрированного права.

Пунктом 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» разъяснено, что за исключениями, оговоренными в пунктах 4 и 5 данного постановления, плательщиком земельного налога является лицо, которое в ЕГРП указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок.

Поэтому обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть внесения записи в ЕГРП, и прекращается со дня внесения в ЕГРП записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

1.1. В одном из дел предприниматель представил в инспекцию налоговую декларацию по земельному налогу за 2010 год, не определив налоговую базу и не исчислив сумму земельного налога в отношении принадлежащих ему на праве собственности земельных участков.

Материалами дела подтверждается, что названные земельные участки являются землями поселений и имеют виды разрешенного использования «эксплуатация зданий торгово-развлекательного центра» и «эксплуатация центра досуга».

При рассмотрении спора суды трёх инстанций отклонили довод предпринимателя о том, что предпринимательскую деятельность на спорных земельных участках он не осуществляет, земельные участки переданы по договору безвозмездного пользования третьим лицам.

Суды указали, что данный факт не имеет правового значения для определения порядка, в котором должен исчисляться земельный налог, поскольку доказательств использования земельных участков в личных целях предпринимателем не представлено.

На основании изложенного суды признали, что в 2010 году у заявителя присутствовал объект обложения земельным налогом - земельные участки, используемые в предпринимательской деятельности, следовательно указанное лицо обязано было самостоятельно исчислить сумму земельного налога за приведённый период и представить в налоговый орган соответствующую налоговую декларацию за 2010 год, отразив в ней сумму исчисленного земельного налога.

ВАС РФ отказал в передаче надзорной жалобы на рассмотрение Президиума¹.

1.2. В другом случае суды, не согласившись с позицией налогового органа, указали, что индивидуальные предприниматели обязаны самостоятельно исчислять и уплачивать земельный налог, а также представлять в налоговый орган по месту их нахождения налоговую декларацию по земельному налогу только в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности или предназначенных для использования в предпринимательской деятельности.

В отношении земельных участков, которые не используются в предпринимательской деятельности, земельный налог исчисляется налоговыми органами на основании сведений, указанных в пункте 4 статьи 391 НК РФ. При этом обязанность по представлению в налоговый

¹ Определение ВАС РФ об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора от 12.04.2013 № ВАС-3544/13 по делу № А13-1204/2012; постановления 14 ААС от 31.07.2012, ФАС СЗО от 27.11.2012.

орган налоговой декларации по земельному налогу в этом случае главой 31 указанного Кодекса не установлена.

В рассматриваемом случае, исходя из представленных в материалы дела доказательств, следует, что на спорном земельном участке находится гараж, принадлежащий предпринимателю и предназначенный для хранения личного автотранспорта.

Доказательств, подтверждающих использование земельного участка в предпринимательских целях, налоговым органом не представлено.

Спорный земельный участок имеет признаки имущества, предназначенного для личного потребления, и, соответственно, предприниматель в данном случае не обязан представлять налоговую декларацию по земельному налогу.

В кассационном порядке судебные акты нижестоящих судов не обжаловались².

1.3. По одному из дел инспекция на основании полученных от органа кадастрового учета сведений о наличии в собственности предпринимателя земельных участков выдала заявителю предписание об устранении нарушения налогового законодательства, в котором предложено в пятидневный срок со дня получения данного уведомления представить налоговые декларации по земельному налогу за 2008, 2009 и 2010 годы.

Предприниматель не согласился с указанным предписанием и обратился в арбитражный суд. В обоснование своей позиции ссылался в том числе на то, что земельные участки предоставлялись не предпринимателю, а крестьянскому (фермерскому) хозяйству, право собственности предпринимателя на земельные участки не зарегистрировано.

Суд первой инстанции, удовлетворив заявленные требования, указал на отсутствие доказательств регистрации права на земельные участки за предпринимателем.

Апелляционная коллегия, отменив решение суда первой инстанции и признав обоснованным предписание инспекции о представлении налоговой отчетности, исходила из следующего.

В соответствии с пунктом 2 статьи 23 ГК РФ глава крестьянского (фермерского) хозяйства, осуществляющего деятельность без образования юридического лица (статья 257), признаётся предпринимателем с момента государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства.

В данном случае крестьянское (фермерское) хозяйство организовано в соответствии с постановлением администрации муниципального

² Постановление 14 ААС от 27.09.2013 по делу № А05-4940/2013.

образования. В Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей внесена соответствующая запись о крестьянском (фермерском) хозяйстве, главой которого является предприниматель.

Следовательно, заявитель, обладая статусом индивидуального предпринимателя, обязан сдавать налоговую отчетность как глава крестьянского хозяйства.

В силу пункта 1 статьи 65 Земельного кодекса Российской Федерации (далее - ЗК РФ) использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за использование земли являются земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость) и арендная плата. Порядок исчисления и уплаты земельного налога устанавливается законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

На основании пункта 1 статьи 388 НК РФ плательщиком земельного налога признаётся также лицо, чьё право собственности, право постоянного (бессрочного) пользования или право пожизненного наследуемого владения на земельный участок удостоверяется актом (свидетельством или другими документами) о праве этого лица на данный земельный участок, выданным уполномоченным органом государственной власти в порядке, установленном законодательством, действовавшим в месте и на момент издания такого акта.

Согласно правовой позиции, сформулированной в решении ВАС РФ от 17.10.2007 № 8464/07, факт отсутствия государственной регистрации права собственности в связи с тем, что налогоплательщик не реализовал свое право на своевременное оформление недвижимого имущества в свою собственность, не является основанием для освобождения налогоплательщика от обязанности учета и налогообложения спорного имущества в порядке, установленном налоговым законодательством и законодательством о бухгалтерском учете.

Из изложенного следует, что отсутствие государственной регистрации права собственности на земельный участок не является безусловным основанием для освобождения лица, которому земельный участок предоставлен актом компетентного органа государственной власти или местного самоуправления в порядке, установленном законодательством, действовавшим в месте и на момент издания такого акта, от уплаты земельного налога.

В рассматриваемом деле спорные земельные участки предоставлены крестьянскому (фермерскому) хозяйству, главой которого является заявитель, постановлением администрации муниципального образования от 05.02.2001.

В Государственный кадастр недвижимости сведения о данных участках также внесены на основании названного постановления.

Постановление не отменено и не признано недействительным. Факт использования спорных земельных участков в хозяйственной деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства, главой которого является предприниматель, заявителем не оспаривается и подтверждается письмом администрации муниципального образования.

При указанных обстоятельствах инспекция правомерно выдала предпринимателю предписание с предложением представить налоговые декларации за 2008, 2009 и 2010 годы.

Кассационная инстанция поддержала позицию апелляционного суда³.

1.4. По другому делу в ходе проверки налоговый орган установил, что общество в 2008 и 2009 годах не задекларировало земельный участок, зарегистрированный за ним на праве постоянного (бессрочного) пользования.

При рассмотрении дела заявитель ссылался на отсутствие у него в указанные периоды обязанности по уплате земельного налога, поскольку недвижимое имущество, находящееся на спорном земельном участке, было продано иному юридическому лицу на основании договора купли-продажи. Общество считало, что с переходом права собственности на здание перешло и право пользования земельным участком, на котором оно расположено, и, соответственно, именно покупатель по договору купли-продажи обязан был уплачивать земельный налог.

Суды первой и апелляционной инстанции, отклоняя доводы общества о том, что государственная регистрация прекращения права постоянного (бессрочного) пользования общества на спорный земельный участок является обязанностью муниципального образования и Комитета по земельным ресурсам и землеустройству, указали на то, что общество в любом случае обязано было подать заявление о внесении в ЕГРП записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок и до дня внесения в ЕГРП записи о праве иного лица на спорный земельный участок общество являлось плательщиком земельного налога.

Суды также отметили, что заявитель должен был знать о том, что спорный земельный участок в ЕГРП зарегистрирован за ним, и представлять налоговые декларации.

То обстоятельство, что Комитет по управлению имуществом муниципального образования не внёс соответствующие изменения в учётно-кадастровую документацию, а в ЕГРП - изменения о правообладателе земельного участка, что покупатель участка не зарегистрировал своё право на

³ Постановления 14 ААС от 12.11.2012, ФАС СЗО от 18.01.2013 по делу № А05-5668/2012.

земельный участок, не исключает обязанности заявителя по уплате земельного налога.

Кассационная инстанция оставила судебные акты нижестоящих судов без изменения⁴.

1.5. В следующем деле основанием для доначисления спорной суммы земельного налога, начисления соответствующей суммы пеней и штрафа также послужил вывод инспекции о неправомерном невключении кооперативом в налоговую базу по земельному налогу за 2010 год земельных участков, находящихся, согласно данным государственного кадастра недвижимости, в постоянном (бессрочном) пользовании кооператива.

Вместе с тем из материалов дела следует, что спорные земельные участки переведены из категории земель «земли сельскохозяйственного назначения» в категорию земель «земли лесного фонда» на основании распоряжения администрации области, на лесной участок, включающий в себя леса, ранее находившиеся во владении кооператива, зарегистрировано право собственности Российской Федерации.

В связи с этим суды первой и апелляционной инстанции пришли к выводу об отсутствии у инспекции оснований для доначисления кооперативу земельного налога за 2010 год по спорным земельным участкам. При этом суды указали, что в проверяемый период кооператив фактически не являлся владельцем спорных земельных участков и не пользовался ими.

ВАС РФ отказал в передаче надзорной жалобы на рассмотрение Президиума⁵.

1.6. В одном из дел инспекция в ходе проверки установила, что обществу на праве постоянного (бессрочного) пользования в проверяемый период принадлежал земельный участок площадью 40 га из категории земель «земли населённых пунктов», в отношении которого общество не определило налоговую базу, не исчислило и не уплатило земельный налог за 2009 - 2010 годы.

Общество в обоснование своей позиции указывало на то, что на основании его заявления распоряжением администрации района земельный участок площадью 35 га под разработкой карьера у него изъят и передан в земли запаса. До 2006 года участок площадью 5 га находился у заявителя в

⁴ Постановления 14 ААС от 04.05.2012, ФАС СЗО от 17.08.2012 по делу № А05-9977/2011.

⁵ Определение ВАС РФ об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора от 13.08.2013 № ВАС-10503/13 по делу № А66-14562/2011; постановления 14 ААС от 09.01.2013, ФАС СЗО от 22.04.2013.

собственности и он уплачивал земельный налог. В 2006-2009 годах с целью использования в своей хозяйственной деятельности земельного участка площадью 5 га общество заключало с администрацией района договоры аренды сроком на 11 месяцев, по которым вносило арендные платежи. С 2010 года администрацией района отказано в пролонгации договора аренды, поскольку спорный участок отошёл к землям лесного фонда.

В соответствии со статьёй 44 ЗК РФ право собственности на земельный участок прекращается при отчуждении собственником своего земельного участка другим лицам, отказе собственника от права собственности на земельный участок, в силу принудительного изъятия у собственника его земельного участка в порядке, установленном гражданским законодательством.

Согласно статье 236 ГК РФ гражданин или юридическое лицо может отказаться от права собственности на принадлежащее ему имущество, объявив об этом либо совершив другие действия, определённо свидетельствующие о его устранении от владения, пользования и распоряжения имуществом без намерения сохранить какие-либо права на это имущество.

По смыслу приведённой правовой нормы отказ от права собственности заключается в полном отстранении собственника от принадлежавшей ему вещи, а не в отказе только от титула собственника при возможном сохранении отдельных правомочий.

На основании пункта 3 статьи 53 ЗК РФ (в редакции, действовавшей в период подачи обществом заявления) при отказе лица от права пожизненного наследуемого владения земельным участком, права постоянного (бессрочного) пользования земельным участком распоряжение данным земельным участком осуществляется исполнительным органом государственной власти или органом местного самоуправления, предусмотренными статьёй 29 настоящего Кодекса.

Как указал Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 12.03.2013 № 12992/12, возложение обязанности по уплате земельного налога на лицо, не обладавшее земельным участком в спорный период и не имевшее юридической возможности извлекать доход от его использования, нарушает принцип экономической обоснованности взимания земельного налога как поимущественного налога.

При этом при разрешении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности либо отсутствии оснований для привлечения и вынесения решения налоговый орган должен рассмотреть все имеющиеся у него документы, а также в рамках выездной налоговой проверки достоверно

определить наличие у проверяемого лица обязанности уплачивать соответствующий налог.

Суды первой и апелляционной инстанции, исследовав представленные в материалы дела доказательства, пришли к выводу о неправомерном доначислении налоговым органом земельного налога по спорному участку, установив, что в возражениях на акт проверки и в апелляционной жалобе общество указывало на изъятие и передачу в земли запаса земельного участка площадью 35 га, в подтверждение чего к жалобе была приложена копия справки Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии.

Решение же инспекции принято только на основании имеющихся у неё документов без проверки обстоятельств, на которые ссылалось общество.

В данном случае при наличии в кадастровых выписках противоречивых данных о категории земель, в отсутствие внесенных в ЕГРП изменений инспекция в ходе выездной проверки не разрешила все противоречия, связанные с правовым статусом спорного земельного участка, не доказала, что общество являлось плательщиком земельного налога.

Кассационная инстанция поддержала позицию нижестоящих судов⁶.

2. Порядок определения налоговой базы по земельному налогу

Пунктом 1 статьи 389 НК РФ установлено, что объектом обложения земельным налогом признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введён налог.

Пунктами 1 и 2 статьи 390 НК РФ предусмотрено, что налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьёй 389 НК РФ. Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Для установления кадастровой стоимости земельных участков проводится государственная оценка земель (пункт 2 статьи 66 ЗК РФ) в порядке, предусмотренном Правилами проведения государственной кадастровой оценки земель, утверждёнными постановлением Правительства Российской Федерации от 08.04.2000 № 316 (с последующими изменениями и дополнениями).

⁶ Постановления 14 ААС от 24.06.2013, ФАС СЗО от 10.10.2013 по делу № А52-4623/2012.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации утверждают средний уровень кадастровой стоимости земельных участков по муниципальному району (городскому округу).

Кадастровая стоимость конкретного земельного участка определяется путём умножения его площади на утверждённый субъектом Российской Федерации удельный показатель кадастровой стоимости, определяемый с учётом месторасположения земельного участка и вида разрешённого использования.

Таким образом, установление налоговой базы по земельному налогу, определяемой как кадастровая стоимость земельного участка, и проведение государственной кадастровой оценки земель для установления кадастровой стоимости земельного участка для целей налогообложения регламентируются нормами налогового и земельного законодательства.

2.1. По одному из дел суды трёх инстанций пришли к выводу о том, что постановление правительства субъекта Российской Федерации от 15.12.2009, утвердившее исходные данные для определения кадастровой стоимости земельных участков, являющейся налоговой базой по земельному налогу, подлежит применению в целях налогообложения с 01.01.2011.

В целях реализации конституционной обязанности граждан и организаций платить законно установленные налоги и сборы (статья 57 Конституции Российской Федерации) принимаемые акты о налогах и сборах должны быть конкретными и понятными. Законодатель, устанавливая федеральные, региональные или местные налоги и сборы, обязан определить все элементы налоговых обязательств, не допуская установления новых налогов с приданием им обратной силы либо иным ухудшением положения налогоплательщиков (статья 5 НК РФ).

Указанное требование призвано обеспечить устойчивость в отношениях, связанных с налогообложением, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения.

Согласно пункту 1 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных этой статьёй.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 03.02.2010 № 165-О-О, нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении

кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они во взаимосвязи с нормами статьи 390 и пункта 1 статьи 391 НК РФ порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определён федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в НК РФ.

В рассматриваемой ситуации один месяц со дня опубликования (23.12.2009) постановления правительства области от 15.12.2009 истекал 23.01.2010, то есть после первого числа налогового периода (2010 года). Следовательно, с учётом положений статьи 5 НК РФ нормативный правовой акт органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации в части применения его положений для целей налогообложения вступил в силу с 01.01.2011.

При указанных обстоятельствах налогоплательщик не обязан был исчислять земельный налог за 2010 год с применением кадастровой стоимости, определённой в соответствии с вышеназванным постановлением правительства субъекта Российской Федерации⁷.

2.2. В другом деле на основании постановления администрации города с 17.12.2008 для спорного земельного участка, принадлежащего заявителю на праве собственности, установлен вид разрешённого использования «под строительство многоквартирных жилых домов с нежилыми помещениями общественного назначения».

В части 8 статьи 15 Федерального закона от 24.07.2007 № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости» (далее – Закон № 221-ФЗ) в редакции, действовавшей до 01.10.2013, предусмотрена обязанность органа государственной власти или органа местного самоуправления в срок не более чем пять рабочих дней со дня принятия им в пределах его компетенции решения, в связи с которым требуется внесение изменений в указанные в пункте 7, 13, 14, 15 или 16 части 2 статьи 7 этого же Федерального закона кадастровые сведения, представить копию такого решения в орган кадастрового учета.

Согласно пункту 13 части 2 статьи 7 Закона № 221-ФЗ в государственный кадастр недвижимости вносятся сведения о разрешённом использовании земельного участка.

Данные о направлении органом, принявшим решение от 17.12.2008 об изменении вида разрешённого использования спорного земельного участка, в

⁷ Постановления 14 ААС от 04.06.2012, ФАС СЗО от 03.10.2012 по делу № А05-12619/2011.

материалах дела отсутствовали. Общество 11.03.2009 самостоятельно обратилось с соответствующим заявлением в орган кадастрового учета, после чего в связи с выявлением технической ошибки (несоответствия значения удельного показателя кадастровой стоимости виду разрешённого использования земельного участка) 25.01.2010 в Государственный кадастр недвижимости внесены изменения, касающиеся вида разрешённого использования спорного земельного участка. В то же время кадастровая стоимость земельного участка в установленном порядке не была пересчитана.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении требований в части доначисления земельного налога за 2009 год и пеней, указав, что поскольку изменения в базу данных Государственного кадастра недвижимости внесены после января 2010 года, уточнённые сведения переданы в налоговый орган для перерасчёта земельного налога с 11.03.2009, действия органа кадастрового учёта заявителем в 2008 году не обжаловались, то доводы общества о необоснованном исчислении земельного налога по завышенной кадастровой стоимости и ставке налога несостоятельны.

Апелляционная коллегия, отменяя решение суда первой инстанции в указанной части, пришла к выводу о том, что невнесение уполномоченным органом в Государственный земельный кадастр по состоянию на 01.01.2009 изменений относительно вида разрешённого использования спорного земельного участка не свидетельствует о том, что фактически вид разрешённого использования в 2009 году был не «под строительство многоквартирных жилых домов с нежилыми помещениями общественного назначения», а иным.

При этом апелляционный суд указал, что вид разрешённого использования земельного участка отображается в сведениях Государственного земельного кадастра, но не устанавливается этим документом. В данном случае вид разрешённого использования для земельного участка был установлен постановлением администрации города от 17.12.2008.

На дату подачи обществом налоговой декларации по земельному налогу за 2009 год и применения пониженной ставки налога вид разрешённого использования спорного земельного участка соответствовал как его назначению - для жилищного строительства, так и сведениям, сообщённым ему органом кадастрового учёта в связи с выявлением технической ошибки в Государственном кадастре недвижимости.

Ошибочное отнесение земельного участка к иному виду разрешённого использования, определение удельного показателя кадастровой стоимости и расчёт кадастровой стоимости земельного участка, исходя из неправильно

определённого вида разрешённого использования, повлекли нарушение прав общества.

Суд кассационной инстанции оставил без изменения постановление апелляционной коллегии⁸.

2.3. В следующем деле инспекция доначислила обществу земельный налог, сделав вывод о том, что кадастровую стоимость спорных земельных участков необходимо определять в ином размере в связи с изменением вида разрешённого использования участков на основании постановления главы муниципального образования от 08.11.2010, которым был изменён вид разрешённого использования земельных участков с сельскохозяйственного назначения на использование для ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства.

Вместе с тем в материалы дела представлено постановление главы муниципального образования от 28.06.2011, которым на основании протеста межрайонной прокуратуры от 28.02.2011 и разъяснений прокуратуры по данному вопросу от 27.06.2011 постановление от 08.11.2010 отменено.

Также согласно сообщениям об отсутствии основания для внесения в ЕГРП изменений от 18.03.2011 орган кадастрового учета отказал обществу в изменении назначения спорных земельных участков, а именно с ведения сельскохозяйственного производства на ведение садоводства, огородничества и дачного хозяйства.

В актах об определении кадастровой стоимости земельных участков от 29.11.2010 приведена кадастровая стоимость участков исходя из их назначения - для сельского хозяйства. При этом в данных актах кадастровая стоимость земельных участков соответствует стоимости, применённой обществом при расчёте земельного налога.

При таких обстоятельствах суды трёх инстанций пришли к выводу о неправомерном доначислении обществу земельного налога исходя из кадастровой стоимости спорных земельных участков, определённой для вида разрешённого использования - для ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства⁹.

2.4. В данном деле инспекция произвела доначисление оспариваемой суммы земельного налога за 2011 год в связи с установлением факта его уплаты в заниженном размере. Исчисление предпринимателем налога в меньшей сумме стало следствием применения в качестве налоговой базы при

⁸ Постановления 14 ААС от 28.09.2011, ФАС СЗО от 13.01.2012 по делу № А66-1543/2011.

⁹ Постановления 14 ААС от 31.07.2013, ФАС СЗО от 21.11.2013 по делу № А66-14667/2012.

его расчёте вместо показателя кадастровой стоимости земельного участка его рыночной стоимости, определённой на основании отчёта оценщика.

В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 07.02.2008 № 52 «О порядке доведения кадастровой стоимости земельных участков до сведений налогоплательщиков» территориальные органы Федерального агентства кадастра объектов недвижимости предоставляют налогоплательщикам земельного налога сведения о кадастровой стоимости земельных участков в виде кадастрового номера объекта недвижимости и его кадастровой стоимости для целей налогообложения по письменному заявлению налогоплательщика в порядке, установленном статьёй 14 Закона № 221-ФЗ. Сведения о кадастровой стоимости земельных участков для целей налогообложения размещаются на официальном сайте Федерального агентства кадастра объектов недвижимости в сети Интернет.

В рассматриваемом случае сведения о подлежащей применению кадастровой стоимости земельного участка были опубликованы в установленном порядке, их достоверность также подтверждена представленным органом кадастрового учёта отчётом об определении кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов субъекта Российской Федерации.

Суды отклонили довод налогоплательщика о необходимости применения в целях исчисления земельного налога за 2011 год кадастровой стоимости спорного земельного участка в размере его рыночной стоимости, поскольку из представленного заявителем отчёта следует, что рыночная стоимость земельного участка определена по состоянию на 12.07.2012. Это свидетельствует о том, что указанная в отчёте рыночная стоимость земельного участка, установленная по состоянию на 12.07.2012, не может быть применена для целей исчисления земельного налога за 2011 год.

ВАС РФ отказал в передаче надзорной жалобы на рассмотрение Президиума¹⁰.

2.5. В другом случае в ходе камеральной проверки по требованию инспекции Росреестр направил в налоговый орган кадастровый паспорт спорного земельного участка, в котором содержались сведения о его кадастровой стоимости.

¹⁰ Определение ВАС РФ об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора от 15.08.2013 № ВАС-10959/13 по делу № А13-10325/2012; постановления 14 ААС от 04.02.2013, ФАС СЗО от 23.04.2013.

Руководствуясь данными сведениями, инспекция исчислила земельный налог, подлежащий уплате в бюджет за 2011 год, в сумме 1 804 835 рублей и разницу в сумме 1 691 343 рублей признала неуплаченной.

До составления акта проверки после получения сообщения инспекции с требованием представить соответствующие пояснения общество перечислило в бюджет доначисленную сумму земельного налога в размере 1 691 343 рублей.

На основании акта проверки и по результатам рассмотрения возражений и дополнений к возражениям налогоплательщика инспекцией принято решение о привлечении общества к ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ за неполную уплату земельного налога в виде штрафа с учётом смягчающих ответственность обстоятельств. В указанном решении заявителю начислены и предложены к уплате пени по земельному налогу, а также предложено внести исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Общество, ссылаясь на отсутствие вины в неправильном определении налоговой базы, обратилось с соответствующим заявлением в арбитражный суд.

Суды первой и апелляционной инстанции, признавая правомерной позицию налогового органа, указали на следующее.

Законодательством установлена методика определения кадастровой стоимости вновь образованных земельных участков и предусмотрены все необходимые для этого элементы, в компетенцию налогоплательщика не входит самостоятельное определение кадастровой стоимости земельного участка. Доказательства размещения на официальном сайте Федерального агентства кадастра объектов недвижимости в сети Интернет сведений о кадастровой стоимости рассматриваемого земельного участка в материалах дела отсутствуют, однако общество имело возможность самостоятельно получить необходимые сведения. Следовательно, вина общества в неправильном определении налоговой базы заключается в бездействии, выразившемся в неполучении сведений о кадастровой стоимости в целях исполнения налоговых обязанностей.

Суды пришли к выводу о наличии в данном случае состава правонарушения, которое выразилось в неправильном применении обществом кадастровой стоимости земельных участков и, как следствие, занижении налогооблагаемой базы и неуплате налога в установленный срок.

В кассационном порядке судебные акты не обжаловались¹¹.

¹¹ Постановление 14 ААС от 26.08.2013 по делу № А13-14295/2012.

3. Применение налоговых ставок при исчислении земельного налога

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать размеры налоговых ставок, установленных в пункте 1 статьи 394 НК РФ.

Ставки земельного налога устанавливаются не в виде фиксированных платежей (в рублях и копейках) за единицу площади земельного участка, а в процентах от налоговой базы:

0,3 процента применяется в отношении земельных участков:

- отнесённых к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населённых пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (кроме доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;

- для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

- ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

1,5 процента применяется в отношении прочих земельных участков.

Возможны дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель и (или) разрешённого использования земельного участка, а также в зависимости от места нахождения объекта налогообложения применительно к муниципальным образованиям, включённым в состав внутригородской территории города федерального значения Москвы в результате изменения его границ, в случае, если в соответствии с Законом города федерального значения Москвы земельный налог отнесен к источникам доходов бюджетов указанных муниципальных образований.

В случае если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в статье 394 НК РФ.

3.1. В одном из дел при проведении выездной налоговой проверки инспекция выявила налоговое правонарушение, выразившееся в неполной уплате земельного налога за 2008, 2009 годы в связи с применением налогоплательщиком пониженной ставки в размере 0,3 процента вместо 1,5 процента.

В ходе проверки установлено, что колледжу на праве постоянного бессрочного пользования принадлежит земельный участок, отнесённый к землям сельскохозяйственного назначения, который для сельскохозяйственного производства в 2008 и 2009 годах не использовался.

В данном случае на территории муниципального образования, в котором находится спорный земельный участок, установлены ставки земельного налога: для земельных участков, отнесённых к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства, - в размере 0,3 процента; для прочих земельных участков - в размере 1,5 процента.

Из системного толкования пункта 2 статьи 7, статьи 77, пункта 1 статьи 78 ЗК РФ и абзаца первого подпункта 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ следует, что применение пониженной ставки земельного налога в размере 0,3 процента возможно при соблюдении одновременно двух условий: при отнесении земельных участков к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и при их использовании для сельскохозяйственного производства, согласно целевому назначению земель.

Доказательств использования спорного земельного участка для сельскохозяйственного производства колледжем не представлено. Поэтому по категории земель сельскохозяйственного назначения заявитель не вправе применять льготную ставку 0,3 процента.

Спора по размеру земельного участка и сумме доначисленного земельного налога не имелось.

В апелляционной жалобе заявитель также указывал на то, что инспекция не провела осмотр земельного участка, принадлежащего колледжу. Вместе с тем необходимость в осмотре земельного участка налоговым органом в период проведения проверки отсутствовала, поскольку визуальный осмотр земельного участка в 2010 году не смог бы подтвердить использование его колледжем для сельскохозяйственного производства в 2008, 2009 годах.

Кроме того, правомерность применения льготной ставки налога должен был подтвердить сам налогоплательщик.

В кассационном порядке судебные акты судов первой и апелляционной инстанции не обжаловались¹².

3.2. В другом деле налоговый орган доначислил земельный налог за первый квартал 2010 года, сделав вывод о неправомерном применении обществом пониженной налоговой ставки в отношении земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения, принадлежащего обществу на праве собственности.

В обоснование своей позиции инспекция ссылалась на то, что заявитель самостоятельно не использовал земельный участок для сельскохозяйственного производства, а сдавал его в аренду, арендатор участка также не использовал его по назначению. Кроме того, из учредительных документов заявителя следует, что основным видом деятельности налогоплательщика является покупка и продажа земельных участков.

Суды трёх инстанций не поддержали такую позицию инспекции и на основании представленных сторонами доказательств пришли к выводу о том, что заявитель подтвердил использование земельного участка по целевому назначению.

В данном случае арендатор участка, являясь сельскохозяйственным товаропроизводителем, занимался на нём растениеводством и сенокошением. В первом квартале 2010 года земельный участок не использовался только в связи с «мёртвым сезоном» (невозможностью занятий растениеводством и сенокошением в январе - марте), однако во втором и третьем кварталах 2010 года арендатор использовал спорный земельный участок по назначению.

Налоговый орган не доказал, что арендатор в первом квартале 2010 года имел объективную возможность использовать, но не использовал спорный участок для сельскохозяйственного производства.

При установленном судами факте использования спорного земельного участка по назначению (для сельскохозяйственного производства) наличие в учредительных документах общества указания на то, что основным видом осуществляемой им деятельности является покупка и продажа земельных участков, не может являться препятствием для применения при исчислении заявителем земельного налога в отношении этого участка налоговой ставки 0,3 процента.

В главе 31 НК РФ, в том числе статье 394, применение налоговой ставки в размере 0,3 процента в отношении земельных участков, фактически

¹² Постановление 14 ААС от 09.11.2011 по делу № А66-3590/2011.

используемых для сельскохозяйственного производства, не обусловлено наличием в учредительных документах налогоплательщика указания на осуществление деятельности, связанной с сельскохозяйственным производством.

Апелляционная коллегия также отметила, что для применения в рассматриваемом деле налоговой ставки 0,3 процента не имеет значения факт использования спорного земельного участка по назначению не обществом непосредственно, а арендатором на основании заключенного с обществом договора аренды.

Суд апелляционной инстанции указал на то, что из положений подпункта 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ не следует, что пониженная налоговая ставка применяется в отношении субъектов землепользования. Напротив, из этой нормы следует, что такая ставка применяется в отношении объекта налогообложения, используемого в соответствии с его назначением¹³.

3.3. При рассмотрении дела о признании недействительным решения налогового органа, на основании которого сельскохозяйственному техникуму доначислен земельный налог за 2008 год в связи с неправомерным применением льготной ставки в отношении участка, не используемого для сельскохозяйственных работ, инспекция ссылалась в том числе на то, что проведение сельскохозяйственных работ в учебных целях не может быть признано сельскохозяйственным производством, поскольку не достигает конечной цели сельскохозяйственного производства - получение продовольствия и сельскохозяйственного сырья.

Для применения льготной ставки земельного налога необходимо установить относимость земельного участка к землям сельскохозяйственного назначения либо к землям в составе зон сельскохозяйственного использования и фактическое использование для сельскохозяйственного производства в том случае, если земельный участок отнесен к землям поселений.

В данном случае согласно кадастровой выписке о земельном участке данный участок был предоставлен заявителю на праве постоянного (бессрочного) пользования, относился к категории земель «земли населённых пунктов» с разрешённым использованием (назначением) «для размещения учебной базы». Фактическое использование участка не установлено.

¹³ Постановления 14 ААС от 23.06.2011, ФАС СЗО от 21.10.2011 по делу № А66-1280/2011.

Из содержания выписки из генеральной схемы правового зонирования территории города следует, что спорный земельный участок относится к землям в составе земель населённых пунктов и находится в зоне разрешённого использования «для сельскохозяйственного использования».

Факты использования техникумом спорного земельного участка в учебных целях и осуществления на нем сельскохозяйственных работ по обработке земель, посеву сельскохозяйственных культур, уборке урожая подтверждаются представленными в материалы дела рабочей программой стажировки на 2007 год, рабочей программой по учебной практике на 2007 год, рабочей программой индивидуального обучения на комбайне, путевыми листами за 2008 год, архивными фотографиями, решением арбитражного суда первой инстанции по иному делу.

Суды трёх инстанций не сочли достаточным основанием для вывода о том, что земельный участок не использовался для выращивания сельскохозяйственной продукции, отсутствие в бухгалтерском учете заявителя сведений о результатах проведённых им сельскохозяйственных работ и их документального оформления.

Суды трёх инстанций также признали, что в данном случае применение льготной ставки земельного налога не может быть поставлено в зависимость от характера деятельности техникума, указанной в его уставе (образовательная деятельность), поскольку исчисление суммы налога к уплате произведено им исходя из фактического использования земельного участка, находящегося в зоне сельскохозяйственного использования. Факт осуществления заявителем сельскохозяйственных работ при оказании образовательных услуг не влечет изменения категории земель, к которой относится спорный участок¹⁴.

3.4. При рассмотрении двух аналогичных дел инспекция, признавая неправомерным применение заявителями льготной ставки земельного налога, исходила из того, что согласно видам разрешённого использования земельных участков они предназначены для размещения объектов торговли, в связи с этим при расчёте земельного налога подлежала применению ставка налога в размере 1,5 процента от кадастровой стоимости.

Кроме того, в одном из дел налоговый орган ссылался на то, что целью приобретения заявителем здания, расположенного на спорном земельном участке, являлась сдача помещений в аренду, что подтверждается представленными в материалы дела договорами аренды.

¹⁴ Постановления 14 ААС от 18.10.2012, ФАС СЗО от 14.02.2013 по делу № А52-1572/2011.

Суды первой и апелляционной инстанции, признавая позицию налогоплательщиков правомерной, исходили из следующего.

Статьёй 2 «Налоговые ставки» Положения о земельном налоге, утверждённого представительным органом муниципального образования (в редакции, действовавшей в спорный период) (далее - Положение о земельном налоге), было предусмотрено, что налоговая ставка 0,5 процента от кадастровой стоимости установлена в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для размещения производственных и административных зданий, строений, сооружений промышленности, коммунального хозяйства, материально-технического, продовольственного снабжения, сбыта и заготовок; налоговая ставка 1,5 процента от кадастровой стоимости - в отношении прочих земельных участков.

Инспекция полагала, что представительный орган муниципального образования установил право на пониженную налоговую ставку в зависимости от вида разрешённого использования земельного участка.

Вместе с тем согласно правовой позиции Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлении от 28 октября 2010 года № 5743/10, которое является общеобязательным в силу указания на это в тексте постановления, вид разрешённого использования земельного участка отображается в сведениях государственного земельного кадастра, а не устанавливается этим документом.

В соответствии с пунктом 9 статьи 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации виды разрешённого использования земельных участков устанавливаются градостроительным регламентом в пределах границ соответствующей территориальной зоны.

В рассматриваемых случаях Градостроительный регламент муниципального образования является составной частью Правил землепользования и застройки муниципального образования.

Согласно пункту 1 статьи 1 части I указанных Правил под видами разрешённого использования следует понимать виды использования, осуществлять которые на земельных участках и в расположенных на них объектах недвижимости разрешено в силу наименования этих видов в Правилах при соблюдении требований, установленных Градостроительным кодексом Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами, техническими нормативными документами.

Таким образом, виды разрешённого использования - это те виды деятельности, которые разрешено осуществлять на приобретаемом (предоставляемом) земельном участке.

В то же время из Положения о земельном налоге следует, что возможность применения пониженной ставки земельного налога связана с целью приобретения (предоставления) земельного участка.

При таких обстоятельствах суды посчитали, что поскольку вид разрешённого использования и цель приобретения (предоставления) земельного участка – это не тождественные понятия, то неправомерно связывать возможность применения ставки налога в размере 0,5 процента с видом разрешённого использования земельного участка.

Так, в первом случае на основании представленных в материалы дела доказательств суды пришли к выводу о том, что целью приобретения заявителем земельного участка являлось размещение производственных и административных зданий, строений, сооружений промышленности, что, в свою очередь, предоставляло налогоплательщику право на применение в отношении данного земельного участка пониженной ставки земельного налога.

Кассационная инстанция оставила судебные акты нижестоящих судов без изменения¹⁵.

Во втором случае суды первой и апелляционной инстанции сделали вывод о том, что исходя из фактического использования земельного участка целью его приобретения являлось размещение производственного здания промышленности и, соответственно, налогоплательщик обоснованно применял пониженную ставку земельного налога.

Кроме того, суды указали на то, что из положений подпункта 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ следует, что пониженная налоговая ставка применяется в отношении используемого объекта налогообложения, а не субъекта.

В кассационном порядке судебные акты по второму делу не обжаловались¹⁶.

3.5. В другом случае предпринимателю доначислен земельный налог за 2011 год со ссылкой на неправомерное применение пониженной налоговой ставки 0,5 процента в отношении принадлежащего заявителю на праве собственности земельного участка.

Применённая налогоплательщиком налоговая ставка установлена пунктом 4 статьи 2 «Налоговые ставки» Положения о земельном налоге для земельных участков, приобретенных (предоставленных) для размещения производственных и административных зданий, строений, сооружений

¹⁵ Постановления 14 ААС от 29.08.2013, ФАС СЗО от 03.12.2013 по делу № А13-13461/2012.

¹⁶ Постановление 14 ААС от 12.12.2013 по делу № А13-13950/2012.

промышленности, коммунального хозяйства, материально-технического, продовольственного снабжения, сбыта и заготовок.

Вместе с тем по информации, полученной инспекцией от органа кадастрового учета, спорный земельный участок имел вид разрешённого использования «эксплуатация и обслуживание здания столовой» и относился к 5-й группе видов разрешённого использования - «земельные участки, предназначенные для размещения объектов торговли, общественного питания и бытового обслуживания».

Право собственности предпринимателя на спорный земельный участок зарегистрировано с указанием разрешённого использования «для эксплуатации и обслуживания здания столовой».

В материалах дела не имелось доказательств, свидетельствующих о том, что после приобретения (в 2009 году) либо впоследствии (в 2010 - 2011 годах) вид разрешённого использования был изменён по заявлению предпринимателя или ранее по заявлениям предшествовавших собственников земельного участка.

Согласно информации, поступившей от третьего лица в суд апелляционной инстанции, государственный учет изменения объекта недвижимости в части его разрешённого использования осуществлён на основании заявления предпринимателя, поступившего в орган кадастрового учета в 2013 году. Данные обстоятельства, как указал апелляционный суд, свидетельствовали о том, что сведения в Государственный кадастр недвижимости в отношении разрешённого использования спорного земельного участка в порядке, предусмотренном действующим законодательством, внесены в 2013 году, поэтому не подлежат применению в целях исчисления земельного налога за проверяемый налоговый период.

Предприниматель в обоснование своей позиции также указывал, что этот участок использовался для размещения цеха по материально-техническому обеспечению автомобильной, тракторной и другой техники.

Однако ссылка предпринимателя на технический паспорт от 10.01.2013, составленный на этот цех, как на доказательство использования размещённого на земельном участке объекта не в качестве столовой, была отклонена судами, поскольку в данном паспорте отражалось, что объект недвижимости не используется.

Утверждение заявителя о том, что у него в собственности находились автомобили и сельскохозяйственная техника, также была отклонена судами, поскольку в отсутствие доказательств нахождения указанных транспортных средств на спорном участке данный факт сам по себе не позволял сделать вывод о том, каким образом использовался земельный участок в спорный

налоговый период (2011 год).

В данном случае предприниматель не представил в материалы дела доказательств приобретения и фактического использования спорного земельного участка для размещения на нем административных зданий, строений, сооружений промышленности, коммунального хозяйства, материально-технического, продовольственного снабжения, сбыта и заготовок.

Оценив доказательства по делу и установив недоказанность заявителем того факта, что относящийся в 2011 году к землям населённых пунктов с видом разрешённого использования «для эксплуатации и обслуживания здания столовой» спорный земельный участок использовался предпринимателем в сфере промышленности, коммунального хозяйства, материально-технического, продовольственного снабжения, сбыта и заготовок, суды первой и апелляционной инстанции признали неправомерным применение налогоплательщиком пониженной ставки земельного налога в размере 0,5 процента.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты нижестоящих судов без изменения¹⁷.

4. Порядок исчисления и уплаты земельного налога. Отчетность

Порядок исчисления земельного налога и авансовых платежей установлен статьёй 396 НК РФ.

На основании пункта 1 указанной статьи сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 15 и 16 статьи 396 НК РФ.

В пункте 2 статьи 396 НК РФ уточнено, что налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно, а налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых (предназначенных для использования) ими в предпринимательской деятельности.

Согласно пункту 5 статьи 396 НК РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется налогоплательщиками, являющимися организациями или индивидуальными

¹⁷ Постановления 14 ААС от 06.08.2013, ФАС СЗО от 26.11.2013 по делу № А13-12547/2012.

предпринимателями, как разница между суммой налога, исчисленной в соответствии с пунктом 1 настоящей статьи, и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Обязанность по уплате налога появляется у налогоплательщика в момент возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора (пункт 2 статьи 44 НК РФ).

В абзаце первом пункта 1 статьи 397 НК РФ предусмотрено, что муниципальными образованиями и городами федерального значения в соответствующих правовых актах их законодательных (представительных) органов устанавливаются порядок и сроки уплаты земельного налога и авансовых платежей.

В абзаце втором пункта 1 статьи 397 НК РФ делается оговорка о налогоплательщиках земельного налога - организациях и индивидуальных предпринимателях. В отношении их определено, что данный срок не может быть установлен ранее срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 398 настоящего Кодекса, то есть не ранее 1 февраля следующего за истекшим налоговым периодом.

В силу пункта 1 статьи 398 НК РФ налогоплательщики - организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, в отношении земельных участков, принадлежащих им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования и используемых (предназначенных для использования) в предпринимательской деятельности, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по земельному налогу.

В абзаце первом пункта 3 статьи 398 НК РФ закреплено, что налоговые декларации по земельному налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Также налогоплательщики имеют право подать уточнённую налоговую декларацию по земельному налогу.

4.1. В ином деле основанием для обращения инспекции в суд с заявлением о взыскании с предпринимателя недоимки и пеней по земельному налогу за 2008 год послужило неисполнение ответчиком в добровольном порядке требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа.

Суды первой и апелляционной инстанции, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходили из следующего.

В данном случае материалами дела подтверждается, что право

собственности на спорный земельный участок зарегистрировано за ответчиком в период, когда последний уже являлся предпринимателем. На указанном земельном участке расположен объект незавершенного строительства - завод.

Исходя из целевого назначения объекта, суды сделали вывод об использовании ответчиком земельного участка в предпринимательской деятельности.

Следовательно, земельный налог за 2008 год по спорному земельному участку подлежал исчислению и уплате ответчиком в порядке, предусмотренном для индивидуальных предпринимателей.

Таким образом, ответчик, как индивидуальный предприниматель, использующий земельный участок в предпринимательской деятельности, должен был самостоятельно исчислить по нему земельный налог за 2008 год и представить соответствующую налоговую декларацию.

В силу статьи 70 НК РФ требование об уплате налога направляется налогоплательщику в случае выявления недоимки, которая оформляется документом по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Также требование об уплате налога направляется по результатам налоговой проверки.

Вместе с тем судами установлено, что налоговая декларация инспекцией не изучалась, какая-либо налоговая проверка по ней не проводилась.

При таких обстоятельствах суды пришли к выводу о том, что налоговым органом нарушен порядок исчисления и взыскания налога в отношении земельного участка, используемого ответчиком в предпринимательских целях, в силу чего направление предпринимателю требования с предложением уплатить земельный налог и пени по земельному налогу являлось неправомерным.

В кассационном порядке судебные акты судов не обжаловались¹⁸.

4.2. В следующем деле общество, не согласившись с решением инспекции в части предложения уплатить недоимку по земельному налогу и начисления пеней за неуплату земельного налога, обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Суд первой инстанции отказал обществу в удовлетворении заявленных требований, придя к выводу о правомерности применения налоговым

¹⁸ Постановление 14 ААС от 07.02.2011 по делу № А13-6708/2010.

органом при доначислении земельного налога ставки 1,1 процента и начисления пеней.

Апелляционная инстанция согласилась с выводом суда первой инстанции о правомерности применения налоговым органом при доначислении земельного налога ставки 1,1 процента, однако в части правомерности начисления пеней за неуплату земельного налога исходила из следующего.

В соответствии с пунктом 8 статьи 75 НК РФ (в редакции, действовавшей в спорный период) не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа).

В данном случае общество письмом от 06.10.2009 просило налоговый орган уточнить, может ли заявитель применять налоговую ставку 0,15 процента в отношении спорного земельного участка, поскольку из кадастрового паспорта в спорный период следовало, что удельный показатель кадастровой стоимости указанного земельного участка составил 2142 руб. 12 коп. за 1 кв.м, а назначение земельного участка определено как эксплуатация гаражей и на указанном земельном участке расположены здания гаражей общества.

Согласно письму инспекции от 20.10.2009, направленному в ответ на данный запрос, налоговый орган признал правомерным применение обществом налоговой ставки 0,15 процента при исчислении земельного налога за 2-й квартал 2009 года.

Следовательно, при исчислении налога за 2009 год, в том числе и по спорному земельному участку, заявитель руководствовался письменными разъяснениями инспекции о правомерности применения обществом к спорным отношениям ставки земельного налога 0,15 процента.

Таким образом, апелляционная инстанция пришла к выводу о том, что факт предоставления налоговым органом налогоплательщику соответствующих разъяснений по спорному вопросу, в силу пункта 8

статьи 75 НК РФ, свидетельствует об отсутствии оснований у инспекции для начисления пеней за несвоевременную уплату спорной суммы налога.

Решение суда первой инстанции в указанной части было отменено. В кассационной инстанции постановление апелляционного суда не обжаловалось¹⁹.

4.3. В ином деле суд первой инстанции поддержал позицию налогового органа о пропуске предприятием установленного пунктом 7 статьи 78 НК РФ трёхлетнего срока на обращение с заявлением о возврате излишне уплаченного земельного налога за 2008 год.

Апелляционная инстанция, отменяя решение суда, указала на следующее.

Подпунктом 5 пункта 1 статьи 21 НК РФ закреплено право налогоплательщика на своевременный зачёт или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней и штрафов.

Действительно, зачёт или возврат излишне уплаченных налогов производится налоговым органом по заявлению налогоплательщика в течение трёх лет со дня уплаты суммы налога (пункт 7 статьи 78 названного Кодекса).

По данному делу инспекция отказалась возвратить уплаченные заявителем авансовые платежи по земельному налогу за 1 – 3-й кварталы 2008 года. При этом уплата авансовых платежей произведена заявителем на основании платёжных поручений от 25.05.2008 (1-й квартал 2008 года), от 18.07.2008 (2-й квартал 2008 года), от 27.10.2008 (3-й квартал 2008 года).

Вместе с тем согласно пункту 1 статьи 393 НК РФ налоговым периодом признаётся календарный год.

В силу пункта 2 этой же статьи отчётными периодами для налогоплательщиков - организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

В соответствии с пунктом 6 статьи 396 НК РФ налогоплательщики, в отношении которых отчётный период определён как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как одну четвёртую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

¹⁹ Постановление 14 ААС от 14.04.2011 по делу № А13-11178/2010.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 28.06.2011 № 17750/10 указано, что в случае, когда налогоплательщиком не было заявлено требования о возврате излишне уплаченного авансового платежа, произведённого по итогам отчётного периода, данный платеж как результат финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика учитывается на дату окончания следующего отчётного и налогового периода.

Из анализа норм НК РФ, касающихся уплаты земельного налога, а также разъяснений, приведённых в указанном постановлении Президиума ВАС РФ, следует, что определение окончательного финансового результата и размера налоговой обязанности по налогу производится налогоплательщиками в налоговой декларации по земельному налогу, представляемой по итогам налогового периода не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 3 статьи 398 данного Кодекса).

Поскольку налоговую декларацию по земельному налогу за 2008 год предприятию необходимо было подать не позднее 01.02.2009, то трехлетний срок для подачи заявления о возврате излишне уплаченного земельного налога начинал исчисляться с этой даты.

В данном случае предприятие обратилось в налоговый орган с заявлением 28.11.2011, что свидетельствовало о соблюдении установленного пунктом 7 статьи 78 НК РФ срока.

В кассационном порядке постановление апелляционного суда не обжаловалось²⁰.

II. Единый сельскохозяйственный налог

1. Право на применение специального налогового режима в виде ЕСХН

Согласно статье 346.1 НК РФ система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) устанавливается НК РФ и применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В силу статьи 346.2 НК РФ плательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном главой 26.1 Кодекса. Организации, являющиеся плательщиками ЕСХН, освобождаются от обязанности по

²⁰ Постановление 14 ААС от 20.11.2012 по делу № А05-6850/2012.

уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 НК РФ), налога на имущество организаций, налога на добавленную стоимость (далее – НДС) (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 НК РФ).

Согласно правовой позиции, сформулированной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.03.2010 № 16377/09, налогоплательщики, самостоятельно не производящие сельскохозяйственную продукцию, а лишь осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку из сельскохозяйственного сырья несобственного производства (вне зависимости от доли дохода от реализации такой продукции в общем объеме полученных ими доходов от реализации товаров (работ, услуг)), не вправе применять систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, поскольку таковыми в смысле главы 26.1 НК РФ не являются.

Поэтому для отнесения налогоплательщика к категории сельскохозяйственного товаропроизводителя в целях главы 26.1 названного Кодекса имеет значение не просто факт производства им сельскохозяйственной продукции, а то обстоятельство, что доля дохода от реализации произведённой им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию её первичной переработки, произведённую им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов от общего дохода от реализации товаров (работ, услуг), в том числе и от дохода от реализации продукции первичной переработки, произведённой им из сельскохозяйственного сырья несобственного производства.

При этом право на применение специального налогового режима в виде ЕСХН должен обосновать налогоплательщик.

1.1. Так, в одном из рассматриваемых дел суды первой и апелляционной инстанции пришли к выводу о том, что кооператив не подтвердил право на применение специального налогового режима в виде ЕСХН, поскольку в спорный период заявитель получал от своих членов сельскохозяйственное сырьё на основании договоров поставки, а не в рамках договоров на переработку. Также суды посчитали, что кооператив не подтвердил право на применение специального налогового режима в виде ЕСХН, поскольку он не вёл отдельный бухгалтерский учёт доходов и

расходов по производству продукции из сырья членов кооператива и сырья сторонних организаций.

Суд кассационной инстанции, не согласившись с таким выводом нижестоящих судов, указал, что гражданско-правовое оформление сделок между кооперативом и его членами не названо в главе 26.1 НК РФ в качестве условия для применения специального налогового режима в виде ЕСХН.

При этом материалами дела подтверждается и сторонами не оспаривалось, что кооператив не выращивал сельскохозяйственную продукцию (продукцию животноводства), а осуществлял её первичную и промышленную переработку (забой, разделку свиней и крупного рогатого скота, производство мясных полуфабрикатов, фарша, котлет, копчёных изделий и т.д.) из сырья, закупаемого как у сторонних организаций и предпринимателей, так и у членов кооператива, которые имеют статус сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Таким образом, возможность заявителя применять специальный налоговый режим в виде ЕСХН обусловлена в силу пункта 2 статьи 346.2 НК РФ размером доли дохода от реализации животноводческой продукции собственного производства членов кооператива (не менее 70 процентов), а не квалификацией заключённых между заявителем и его членами договоров.

Кроме того, судами не принято во внимание, что ни пунктом 2.2 статьи 346.2 НК РФ, ни пунктом 8 статьи 346.5 НК РФ, ни другими нормами главы 26.1 НК РФ не предусмотрено обязательное ведение отдельного бухгалтерского учёта доходов и расходов по производству продукции из сырья членов кооператива и сырья сторонних организаций в качестве одного из условий для применения специального режима в виде ЕСХН.

В главе 26.1 НК РФ ведение отдельного учёта доходов и расходов предусмотрено для налогоплательщиков, переведённых по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вменённый доход (далее – ЕНВД) и поэтому уплачивающих, помимо ЕСХН, еще и ЕНВД. При этом в случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объёме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

Таким образом, установленные судами первой и апелляционной инстанции обстоятельства (приобретение сельскохозяйственного сырья у членов кооператива на основании договоров поставки и неведение отдельного бухгалтерского учёта доходов и расходов по производству продукции из сырья членов кооператива и сырья сторонних организаций) не

являются теми условиями, с которыми законодатель связывает невозможность применения специального режима в виде ЕСХН.

Отменяя судебные акты нижестоящих судов и направляя дело на новое рассмотрение, окружной суд указал, что при новом рассмотрении дела суду необходимо исследовать представленные в материалы дела доказательства в их совокупности, оценить обоснованность расчета доли дохода от реализации продукции первичной переработки, произведённой из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов кооператива, в общем доходе от реализации продукции за 2009 год, дать правовую оценку доводам сторон и с учётом установленных фактических обстоятельств дела рассмотреть спор по существу заявленных требований.

По результатам нового рассмотрения дела судом первой инстанции удовлетворены требования кооператива, решение инспекции по эпизоду, связанному с применением налогоплательщиком в 2009 году ЕСХН, признано недействительным.

Апелляционная инстанция решение суда оставила без изменения, в кассационном порядке указанные судебные акты не обжаловались²¹.

1.2. В другом деле основанием для доначисления налогов, пеней и финансовых санкций по общей системе налогообложения также явился вывод налогового органа о том, что в 2010 году доля дохода общества от реализации произведённой сельскохозяйственной продукции в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составила менее 70 процентов. В связи с этим инспекция признала, что общество в 2010 году утратило право на применение специального налогового режима.

Общество, считая себя плательщиком ЕСХН, ссылалось на неправомерное непринятие налоговым органом в состав доходов 2010 года суммы от продажи контрагенту заявителя кормов, расчёт за которые был произведён в октябре 2010 года путём заключения соглашения о прекращении обязательства зачётом встречных однородных требований.

В подтверждение обоснованности своей позиции обществом представлены в материалы дела соглашение об уступке права требования долга, соглашение о прекращении обязательства зачётом встречных однородных требований, копия счёта и книга учёта движения кормов заявителя.

Согласно пункту 4 статьи 346.3 НК РФ, если по итогам налогового периода налогоплательщик не соответствует условиям, установленным пунктами 2, 2.1, 5 и 6 статьи 346.2 настоящего Кодекса, он считается

²¹ Постановления 14 ААС от 11.04.2012, от 09.08.2013, ФАС СЗО от 02.08.2012 по делу № А05-9785/2011.

утратившим право на применение ЕСХН с начала налогового периода, в котором допущено нарушение указанного ограничения и (или) выявлено несоответствие установленным условиям.

Налогоплательщик, утративший право на применение ЕСХН, в течение одного месяца после истечения налогового периода, в котором допущено нарушение указанного в абзаце первом настоящего пункта ограничения и (или) несоответствие требованиям, установленным пунктами 2, 2.1, 5 и 6 статьи 346.2 настоящего Кодекса, должен за весь налоговый период произвести перерасчёт налоговых обязательств по НДС, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Суды первой и апелляционной инстанции, исследовав и оценив в совокупности представленные обществом документы, пришли к выводу о том, что данные документы не отвечают критерию достоверности и не являются доказательством фактической поставки кормов и зачёта задолженности за реализацию сельскохозяйственной продукции. Иных доказательств, подтверждающих реализацию обществом кормов контрагенту заявителя, ни в налоговый орган, ни в суд не представлено.

При этом доводы апелляционной жалобы сводились к тому, что суд первой инстанции не истребовал доказательства, подтверждающие позицию общества в отношении реализации сельскохозяйственной продукции, у контрагентов заявителя.

Однако общество не было лишено возможности доказать свою позицию по делу и представить подлинные и достоверные доказательства, подтверждающие реализацию сельскохозяйственной продукции, а в случае отсутствия у него таковых - заявить ходатайство об истребовании данных доказательств у соответствующих обществ.

При таких обстоятельствах суды признали обоснованной позицию инспекции относительно того, что общество в 2010 году утратило право на применение специального налогового режима в виде ЕСХН.

В кассационном порядке судебные акты нижестоящих судов не обжаловались²².

2. Порядок определения и признания доходов и расходов

²² Постановление 14 ААС от 28.02.2013 по делу № А52-2529/2012.

В силу статьи 346.4 НК РФ объектом налогообложения ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Таким образом, сумма ЕСХН представляет собой результат вычитания признаваемых НК РФ расходов сельскохозяйственного товаропроизводителя из размера признаваемых доходов организации (индивидуального предпринимателя). Следовательно, при исчислении данного налога доходы, учитываемые при определении объекта налогообложения, могут быть уменьшены только на расходы, перечисленные в пункте 2 статьи 346.5 НК РФ.

Пунктом 5 статьи 346.5 НК РФ установлен порядок определения и признания доходов и расходов. Датой получения доходов признаётся день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности иным способом (кассовый метод).

В соответствии с подпунктом 2 пункта 5 статьи 346.5 НК РФ расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Кроме того, предусматривается легальное определение оплаты товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав - прекращение обязательства налогоплательщика - приобретателя указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав.

Согласно пункту 3 статьи 346.5 НК РФ расходы учитываются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.

2.1. По одному из дел в ходе проведения налоговой проверки деятельности заявителя инспекция посчитала, что кооператив неправомерно включил в состав расходов по ЕСХН стоимость приобретённых у спорного контрагента горюче-смазочных материалов (далее – ГСМ).

В обоснование неправомерного включения в расходы затрат на приобретение ГСМ налоговый орган сослался на то, что предъявленные счета-фактуры составлены с нарушением пунктов 5 и 6 статьи 169 НК РФ, поскольку они подписаны лицом, не являющимся руководителем организации-поставщика, и указанный в них индивидуальный идентификационный номер (далее – ИНН) поставщика принадлежит другому юридическому лицу. Также инспекция сослалась на отсутствие у контрагента недвижимого имущества и транспортных средств, непредставление в налоговый орган по месту учёта отчетности и сведений о доходах физических лиц.

Суд первой инстанции поддержал правовую позицию инспекции, признав необоснованным включение в состав расходов по ЕСХН затрат на приобретение ГСМ.

Суд апелляционной инстанции не согласился с данным выводом суда первой инстанции, поскольку из положений главы 26.1 НК РФ не следует, что обоснованность включения затрат в расходы при исчислении ЕСХН обуславливается соблюдением налогоплательщиком статьи 169 НК РФ, предусматривающей порядок оформления счетов-фактур при принятии вычетов по НДС.

В данном случае, помимо счетов-фактур, факт поставки и оплаты товара подтвержден товарными накладными, счетами, квитанциям и кассовыми чеками.

К указанным документам налоговый орган претензий не предъявлял, факт поставки и оплаты товара не отрицал. Инспекцией не доказано, что данные документы подписаны не уполномоченным на то лицом.

Следовательно, при таких обстоятельствах подписание счетов-фактур неустановленным лицом или указание в них неправильного ИНН поставщика не являются основаниями для отказа в принятии в расходы затрат налогоплательщика на приобретение ГСМ при определении налоговой базы по ЕСХН.

Не является таким основанием и факт отсутствия у спорного контрагента транспорта или какого-либо иного имущества, необходимого для осуществления его деятельности, поскольку инспекцией не доказано, что данный поставщик не мог его арендовать или приобрести на ином законном основании.

Кроме того, согласно пункту 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Налоговым органом не доказано, что кооператив знал или должен был знать о нарушениях контрагентом своих налоговых обязательств.

Апелляционная коллегия отменила решение суда первой инстанции в части начисления налогов, пеней и штрафов по эпизоду непринятия в

расходы для исчисления ЕСХН затрат кооператива на приобретение ГСМ у спорного контрагента.

Суд кассационной инстанции оставил данное постановление без изменения²³.

2.2. В другом деле инспекция в оспариваемом решении отразила, что заявитель в нарушение подпункта 3 пункта 2 статьи 346.5 НК РФ завысил расходы, учитываемые для целей обложения ЕСХН за 2007 и 2008 годы, связанные с аварией судна, а именно расходы на стоянку судна у причальной линии, расходы на оплату услуг самосвала по вывозу мусора во время аварийной стоянки в порту, расходы по списанию топлива во время ремонта после аварии судна, расходы по заработной плате членов экипажа судна за время его ремонта после аварии и налогам, исчисляемым от фонда оплаты труда.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении требований по данному эпизоду, указав, что в период стоянки судна в порту кооператив деятельность по рыболовству не осуществлял, стоянка судна вызвана аварией, поэтому спорные расходы связаны не с основным видом деятельности заявителя, следовательно в соответствии с действовавшим в спорный период законодательством кооператив не вправе был уменьшить полученные доходы на суммы этих расходов.

В отношении расходов по заработной плате суд также указал, что налогоплательщик не представил первичных документов (табелей учета рабочего времени, расчетно-платежных ведомостей и иных документов), подтверждающих начисление заработной платы членам экипажа судна в период аварийной стоянки (или ремонта), в связи с этим признал расходы по заработной плате документально не подтвержденными.

Апелляционная коллегия согласилась с выводом суда первой инстанции о необоснованном отнесении заявителем на расходы по ЕСХН сумм заработной платы и налогов, исчисляемых от фонда оплаты труда. В отношении остальных расходов, связанных с аварией судна, указала на следующее.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 346.5 НК РФ налогоплательщики уменьшают полученные ими доходы на расходы на ремонт основных средств.

Из буквального толкования данной нормы не следует, что она распространяется только на плановый ремонт и не распространяется на ремонт аварийный.

²³ Постановления 14 ААС от 05.10.2011, ФАС СЗО от 16.02.2012 по делу № А05-1936/2011.

То обстоятельство, что в спорный период пункт 2 статьи 346.5 НК РФ не содержал таких расходов, как расходы в виде потерь от аварий (подпункт 44, предусматривающий такие расходы, введён Федеральным законом от 25.11.2009 № 275-ФЗ), не означает, что расходы на ремонт основных средств, вызванные аварией, не предусматривались пунктом 2 статьи 346.5 НК РФ.

К расходам в виде потерь от аварий в соответствии с нормами главы XVI «Общая авария» Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации, подлежащими применению к налоговым правоотношениям в силу статьи 11 НК РФ, относятся не только расходы, вызванные необходимостью ремонта основных средств, но и иные расходы, вызванные аварией.

Инспекция не оспаривала тот факт, что затраты по оплате стоянки судна, услуг самосвала и топлива вызваны необходимостью проведения ремонта судна, следовательно они подлежали включению в расходы как расходы на ремонт основного средства. При этом претензий к документам, подтверждающим данные расходы, инспекция не предъявила.

По результатам апелляционного производства решение налогового органа в данной части признано недействительным. В кассационном порядке судебные акты нижестоящих судов не обжаловались²⁴.

2.3. По следующему делу решением налогового органа колхозу как участнику простого товарищества доначислен ЕСХН по эпизодам оформления виз членам экипажа и включения в состав расходов затрат по добыче рыбы.

Суды трёх инстанций, признавая решение инспекции в указанной части недействительным, исходили из следующего.

В отношении затрат по оформлению виз членам экипажа судна, включенных колхозом в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по ЕСХН, судами установлено, что 06.03.2006 и 01.05.2006 колхоз заключил с иностранными организациями договоры на освидетельствование и ремонт судна в порту Клайпеда. В период ремонта и освидетельствования (с марта по сентябрь 2006 года) судно находилось на территории порта Клайпеда (Литва), что подтверждается свидетельством о прохождении судном освидетельствования. В связи с проведением докового ремонта судна и его длительной стоянкой в порту (более трёх месяцев) заявитель оформил визы членам экипажа, которые обязаны были находиться на судне в период ремонта.

²⁴ Постановления 14 ААС от 05.03.2012 по делу № А05-7510/2011.

Как указано в Положении о выдаче виз, утверждённом постановлением Правительства Литовской Республики от 26.06.1997, членам команд судов, прибывших в морские порты Литовской Республики, а также морякам, прибывшим на судно в период действия визы и включённым в списки команды судна, разрешается без визы сходить на берег Литовской Республики и находиться на территории самоуправления, в которое зашло судно, но не дольше, чем в течение 3 месяцев.

Суды, исходя из фактических обстоятельств, установленных при рассмотрении данного эпизода, а также представленных колхозом доказательств, пришли к выводу о том, что необходимость нахождения членов экипажа на своем судне в период ремонта и обязательность наличия в силу законодательства Литовской Республики визы позволяют колхозу отнести спорные затраты к расходам, связанным с ремонтом основных средств.

По мнению инспекции, при исчислении ЕСХН колхоз, включив в доходы от собственной предпринимательской деятельности доход от самостоятельно реализованной рыбопродукции, выловленной в ходе исполнения договоров о совместной деятельности и переданной ему в связи с прекращением действия этих договоров по достижении цели их заключения - освоения квот на вылов водных биологических ресурсов, неправомерно уменьшил собственные доходы на сумму понесённых им расходов, относящихся к добыче полученной рыбопродукции.

Инспекция посчитала, что данные расходы понесены колхозом как участником простого товарищества и относятся к совместной деятельности по договору простого товарищества, а потому не могут учитываться заявителем при исчислении ЕСХН по собственной деятельности.

При этом из материалов дела следует, что в течение 2006 – 2008 годов колхозом было заключено несколько договоров на осуществление совместной деятельности, целью которых являлось совместное производство рыбопродукции, то есть добыча водных биологических ресурсов, выпуск и распределение готовой рыбопродукции для дальнейшей реализации ее каждым из товарищей, а также извлечение прибыли.

Суды, проанализировав действия и волю сторон и выяснив, какие правовые последствия должны были наступить в результате исполнения сделки, а какие наступили фактически, пришли к выводу о том, что участники сделки имели в виду при заключении договоров прежде всего создание условий для освоения квот на вылов водных биологических ресурсов, выделенных на основании приказав Федерального агентства по рыболовству на соответствующий календарный год. Именно для выполнения

этой цели стороны соединили вклады (имущество) и совместно занимались добычей рыбы.

В результате исследования и оценки представленных доказательств суды также установили, что результат совместной деятельности определялся по воле товарищей по-разному.

Приняв во внимание, что полученная колхозом рыбопродукция является результатом совместной деятельности, направленной исключительно на освоение квот на вылов водных биологических ресурсов, а не на получение прибыли от реализации рыбопродукции в рамках совместной деятельности, и эта рыбопродукция не учитывалась простым товариществом в составе доходов для целей налогообложения совместной деятельности, равно как не учитывались и расходы, связанные с её производством (добычей), суды подтвердили правомерность включения колхозом в состав расходов, уменьшающих полученные доходы, материальных расходов, расходов на оплату труда и расходов по оплате услуг сторонних организаций, относящихся к реализованной им рыбопродукции.

Кассационная инстанция поддержала позицию нижестоящих судов²⁵.

2.4 При рассмотрении двух дел со схожими обстоятельствами суды поддержали позицию налогового органа относительно неправомерного завышения рыболовецкими колхозами расходов по ЕСХН на суммы, представляющие собой сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Инспекцией установлено, что указанные расходы понесены заявителями в рамках договоров простого товарищества, поэтому суммы сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов должны учитываться при определении прибыли от совместной деятельности, а не в расходах рыболовецких колхозов при исчислении ЕСХН.

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества, установлены статьей 278 НК РФ.

Пунктом 3 данной статьи предусмотрено, что участник товарищества, осуществляющий учёт доходов и расходов этого товарищества для целей налогообложения, обязан определять нарастающим итогом по результатам каждого отчётного (налогового) периода прибыль каждого участника товарищества пропорционально доле соответствующего участника товарищества, установленной соглашениями, в прибыли товарищества,

²⁵ Постановления 14 ААС от 28.04.2011, ФАС СЗО от 17.08.2011 по делу № А05-9827/2010.

полученной за отчётный (налоговый) период от деятельности всех участников в рамках товарищества.

При этом в силу пункта 4 этой же статьи доходы, полученные от участия в товариществе, включаются в состав внереализационных доходов налогоплательщиков - участников товарищества и подлежат налогообложению в порядке, установленном главой 25 НК РФ. Убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются. Следовательно, все расходы, понесённые в рамках реализации договора простого товарищества, и доходы, полученные от совместной деятельности, подлежат самостоятельному учёту на отдельном балансе по совместно осуществляемой деятельности.

Проанализировав условия договоров о совместной деятельности, суды установили, что данными договорами охватывалась вся деятельность рыболовецких колхозов, направленная на вылов водных биологических ресурсов и их последующую реализацию, в целях осуществления которой производилась уплата сбора за пользование водными биологическими ресурсами.

При этом при рассмотрении первого дела суды исходили из того, что заявителем не предъявлено доказательств, позволяющих сделать вывод о том, что расходы в спорной сумме связаны с уплатой сбора за пользование водными биологическими ресурсами относительно той деятельности, которая осуществлялась налогоплательщиком самостоятельно, в то время как имеющиеся в деле доказательства свидетельствовали о том, что деятельность, с которой связана спорная выплата, осуществлялась в рамках договоров простого товарищества²⁶.

В рамках второго дела рыболовецкий колхоз не оспаривал тот факт, что им не осуществлялась какая-либо иная самостоятельная деятельность вне рамок договоров о совместной деятельности, направленная на освоение квот, осуществление рыболовства²⁷.

Судья

А.Ю. Докшина

Начальник отдела
анализа и обобщения
судебной практики

С.Н. Чапарова

²⁶ Постановления 14ААС от 12.08.2013, ФАС СЗО от 03.12.2013 по делу № А05-626/2013.

²⁷ Постановление 14ААС от 10.04.2013 по делу № А05-12927/2012.