

## АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ В КОНТЕКСТЕ РЕШЕНИЙ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ

### ACTUAL PROBLEMS OF DETERMINING THE TAX LIABILITY ON THE PROPERTY OF ORGANIZATIONS IN THE CONTEXT OF DECISIONS OF THE HIGHEST COURTS

V. Golenev

*Summary:* Determining the tax liability of taxpayers is an urgent problem in legal practice. Due to the lack of a unified methodology for determining the actual tax liability, the practice of state bodies (FTS and courts) in disputes with taxpayers differs. The study analyzed the Decree of the Moscow City Government No. 937-PP dated December 26, 2016, its legal force and impact on the existing legal relations between the state and legal entities. The positions of the Moscow City Court of the Russian Federation and the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation in relation to this Resolution were also considered. To prove the absence of a unified method for determining the tax liability, it was also examined with further comparison the Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation dated February 28, 2019 No. 13-P in the case of checking the constitutionality of clause 3 of Art. 391 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of LLC «Parus».

*Keywords:* law, courts, tax law, substantial tax obligation, computational method, the property tax organization.

**Голенев Вячеслав Вячеславович**

Адвокат, Аспирант, Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина  
vg@golenev.ru

*Аннотация:* Определение налоговой обязанности налогоплательщиков является актуальной проблемой юридической практики. В силу отсутствия единой методологии определения действительной налоговой обязанности, практика государственных органов (ФНС России и судов) в спорах с налогоплательщиками различается. В проведенном исследовании было проанализировано Постановление Правительства города Москвы № 937-ПП от 26.12.2016, его юридическая сила и влияние на существовавшие правовые отношения государства и юридических лиц. Также были рассмотрены позиции Московского городского суда РФ и Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ в отношении данного Постановления. В доказательство отсутствия унифицированного метода определения налоговой обязанности также было исследовано с дальнейшим сравнением Постановление Конституционного суда РФ от 28.02.2019 № 13-П по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 391 НК РФ в связи с жалобой ООО «Парус».

*Ключевые слова:* закон, суды, налоговое право, действительная налоговая обязанность, расчетный метод, налог на имущество организаций.

Юридические лица в равной мере пользуются правом, которое провозгласила Конституция Российской Федерации - правом осуществлять предпринимательскую и иную не запрещенную законом экономическую деятельность (ст. 34). Закрепленному праву корреспондирует конституционная обязанность, в соответствии с которой юридические лица также обязаны платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57).

Закрепляя налоговую обязанность налогоплательщика, законодатель соблюдает реализацию базовых принципов налогообложения, таких как, например, законность, равенство, справедливость и соразмерность. Однако правоприменительные органы не всегда применяют установленные нормативные положения законно и обоснованно.

Уместным в данной ситуации будет рассмотреть Постановление Правительства Москвы от 26 декабря 2016 года № 937-ПП [1] «О внесении изменений в постанов-

ление Правительства Москвы от 21 ноября 2014 г. № 688-ПП» (далее – Постановление №937), которое вносило изменение в уже действующее Постановление Правительства Москвы от 21 ноября 2014 г. № 688-ПП [2]. В обоснованности и законности вновь принятого Постановления №937 заставляет усомниться пункт 3, в соответствии с которым введенные изменения должны были применяться для налоговых отношений, которые возникли с 1 января 2016 года. В связи с этим возникает логически обоснованный вопрос: могло ли Правительство Москвы своим актом от 26 декабря 2016 года утвердить изменения, которые распространялись бы на налоговые правоотношения, возникшие практически за год до его принятия.

Обратимся к основным началам (принципам) российского налогового законодательства для уяснения этой проблемы.

Во-первых, налоговое законодательство находится в

совместном ведении федерального центра и его субъектов. Законодательство о налогах и сборах вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год.

Во-вторых, согласно пункту 2 статьи 5 НК РФ [3], акты законодательства о налогах, которые устанавливают новые налоги, повышают размер налоговых ставок, устанавливают или отягчают размер юридической ответственности в данной сфере, то есть каким-либо образом ухудшают положение налогоплательщика, обратной силы не имеют, о чем также в своих постановлениях не раз отмечал Конституционный суд Российской Федерации, указывая, что запреты придания закону обратной силы служат гарантией защиты прав налогоплательщиков [4].

Из изложенного следует, что Постановление № 937-ПП, нормы которого распространены на возникшие до его принятия отношения, является незаконным и ухудшает правовое положение налогоплательщиков. Учитывать стоит и тот факт, что юридически Постановление № 937-ПП вступило в силу только 26 января 2017 года.

Такого правового подхода придерживался Московский городской суд при вынесении Решения от 31.10.2018 о признании недействующим п. 3 Постановления № 937-ПП, на основании чего уже нельзя было при определении налоговой обязанности за налоговый период 2016 года руководствоваться вышеупомянутым актом. Решение суда было оставлено в силе Апелляционным определением Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 06.03.2019 № 5-АПА19-12. Как отметил Зарипов В.М., Решение от 31.10.2018 «сильно удивило своей неожиданной и нехарактерной для этого суда прогрессивностью» [5].

Таким образом, Постановлением № 937-ПП изменена кадастровая стоимость объектов недвижимости за период 2016 года, что, в свою очередь, повлияло на изменение налоговой базы и привело к увеличению размера действительной налоговой обязанности налогоплательщиков.

Безусловно, Постановление № 937-ПП повлияло на изменение экономических прав и свобод юридических лиц. Большинство собственников узнали о повышении кадастровой стоимости своих зданий только во время проверок в 2017 году [6].

Наиболее известным делом, связанным с применением норм Постановления № 937-ПП, стало дошедшее до

Верховного суда РФ дело «Юмакс» [7].

В конце 2017 года ООО «Юмакс» обратилось в Арбитражный суд города Москвы с обжалованием решений УФНС России по городу Москве. В общей совокупности обществу была доначислена сумма налога в размере 10 471 527 рублей и назначен штраф в размере 2 094 305 рублей 40 копеек. Такие финансовые последствия были вызваны перерасчетом оценки кадастровой стоимости здания площадью 3,3 тысячи квадратных метров с 58 209 523 рублей до 863 711 645 рублей 50 копеек (более, чем в 14 раз) на основании Постановления № 937-ПП, которое налогоплательщик не учел при определении действительной налоговой обязанности на имущество юридических лиц.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 26.03.2018, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2018, в удовлетворении требований общества отказано. Кассационная инстанция, Арбитражный суд Московского округа, постановлением от 14.08.2018 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В июле 2019 года Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (далее - СКЭС ВС РФ) Определением № 305-КГ18-17303 отменила ранее принятые акты нижестоящих судов и направило дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

По мнению СКЭС ВС РФ, необходимо принять во внимание отсутствие учета объекта налогообложения и определить величину действительной налоговой обязанности используя подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, позволив доказать Обществу иную рыночную стоимость. В обоснование такой позиции СКЭС ВС РФ сослалась на то, что налогоплательщик, не согласный с вмененной ему налоговой обязанностью по налогу на имущество юридических лиц, не лишается права опровергать представленный ФНС расчет налога, доказывания необходимость исчисления налога в соответствии с рыночной стоимостью облагаемого объекта, что также указывалось в правовых позициях Конституционного суда [8][9].

Если проанализировать данное решение СКЭС ВС РФ, можно сказать, что оно является в определенном смысле уникальным, поскольку Обществу была дана возможность оспорить должную рыночную стоимость объекта даже невзирая на пункт 5 Постановления Пленума ВС РФ от 30.06.2015 № 28, в соответствии с которым в целях соблюдения правил подсудности и подведомственности дел требования об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости не подлежат совместно рассмотрению с иными требованиями, например, о пересмотре налоговых обязательств.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 22 октября 2020 года в удовлетворении повторно поданного заявления ООО «Юмакс» было отказано в виду следующих обстоятельств. Учитывая признания пункта 3 Постановления № 937-ПП недействительным, Управление ФНС своим решением от 09.10.2020 № 24-23/4/155031@ отменило решение Инспекции от 06.10.2017 № 32749, в соответствии с которым было произведено доначисление суммы налога на имущество организации за 2016 год в размере 1 867 201,15 руб., а также суммы штрафа в размере 373 440,23 руб. Исходя из всей совокупности обстоятельств, суд признал требования ООО «Юмакс» необоснованными.

Исходя из правовой позиции, которую СКЭС ВС РФ сделала по делу «Юмакс», некоторые эксперты в области налогового права стали утверждать о ее противоречии позиции, которая была сформулирована в Постановлении Конституционного суда РФ от 28.02.2019 № 13-П по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 391 НК РФ в связи с жалобой ООО «Парус». В указанном деле ООО «Парус» оспаривало п. 3 ст. 391 Налогового кодекса, согласно которому обязанностью налогоплательщика является определение налоговой базы по земельному налогу самостоятельно на основании сведений из ЕГРН.

Конституционный суд отметил, что, исходя из нормативного содержания принципа правового государства и конституционного принципа добросовестности, налогоплательщик не должен нести бремя неблагоприятных налоговых последствий, вызванных как неопределенностью положений законодательства, так и ненадлежащим применением норм государственными и муниципальными органами.

Также был сделан вывод, что п. 3 ст. 391 Налогового кодекса сам по своему правовому смыслу не может являться основанием для привлечения организации-налогоплательщика, которая добросовестно исполнила свои налоговые обязательства, к юридической ответственности.

В свою очередь, заместитель главы Федеральной налоговой службы, Бациев В.В. отмечает: «Данное решение справедливо. Но оно основано на аргументации, требующей оценки характера ошибки, допущенной регистратором, наличия правомерных ожиданий у налогоплательщика, характеризующихся через категорию «добросовестность». Такая аргументация хороша для конкретного спора, но вряд ли годится для формирования универсальной позиции» [10].

Учитывая данные обстоятельства, представляется, что все же противоречий в подходе СКЭС ВС РФ и подходе КС РФ, высказанной в постановлении от 28.02.19 № 13-П не имеется, поскольку обе позиции были сформулированы исходя из особенностей конкретных судебных дел и направлены во исполнение принципов добросовестности и законности.

Обобщая все вышесказанное, стоит отметить, что методика определения действительной налоговой обязанности по налогу на имущество организаций до конца не выработана (если она вообще есть). Даже высшие судебные инстанции от части расходятся во мнениях необходимого характера действий при расчете размера налогообложения.

Так, Конституционный суд РФ обращает внимание на анализ обстоятельств, характеризующих внесение сведений в ЕГРН, и приходит к выводу, что допущенная государственным органом ошибка по определению кадастровой стоимости не может являться безусловным основанием доначисления налога, что противоречило бы принципам добросовестности налогоплательщика.

Вместе с тем, высшие судебные инстанции едины в том, что техническая ошибка, допущенная регистратором при формировании сведений в ЕГРН о кадастровой стоимости, не должна приводить к ситуации, когда величина самого налога подлежала бы исчислению отдельными налогоплательщиками исходя из недостоверной кадастровой стоимости.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Официальный сайт Правительства Москвы. № 937-ПП от 26.12.2016 «О внесении изменений в постановление Правительства Москвы от 21 ноября 2014 г. № 688-ПП». [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.mos.ru/authority/documents/doc/35826220/> (дата обращения: 10.11.2020).
2. Официальный сайт Правительства Москвы. № 688-ПП от 21.11.2014 «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки объектов капитального строительства в городе Москве». [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.mos.ru/authority/documents/doc/2512220/> (дата обращения: 10.11.2020).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. № 31. 1998. Ст. 3824.
4. Банк судебных решений СПС «Консультант Плюс». Постановления Конституционного Суда РФ от 24.10.1996 № 17-П; от 30.01.2001 N 2-П; от 28.02.2006 N 2-П. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).
5. Зарипов В.М.: Налогоплательщик разумный – кто это? [Электронный ресурс] // Режим доступа: [https://zakon.ru/blog/2019/7/21/nalogoplatelshchik\\_razumnij\\_-\\_kto\\_eto](https://zakon.ru/blog/2019/7/21/nalogoplatelshchik_razumnij_-_kto_eto) (дата обращения: 10.11.2020)
6. Верховный суд не разрешил повысить налог на недвижимость задним числом. РБК.ру. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.rbc.ru/busin>

- ess/19/07/2019/5d3049309a79476b549bf23c (дата обращения: 10.11.2020)
7. Банк судебных решений «Кад.Арбитр». Решение АС города Москвы по делу А40-232515/17-20-4706. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://kad.arbitr.ru/Kad/Card?number=%D0%9040-232515%2F2017> (дата обращения: 10.11.2020).
  8. Банк судебных решений СПС «Консультант Плюс». Постановление Конституционного Суда РФ от 11.07.2017 N 20-П. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).
  9. Банк судебных решений СПС «Консультант Плюс». Постановление Конституционного Суда РФ от 05.07.2016 N 15-П « // СПС «Консультант Плюс». [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).
  10. Бациев В.В.: Победа, превратившаяся в прах. [Электронный ресурс] // Режим доступа: [https://zakon.ru/blog/2019/08/02/pobeda\\_prevrativshayasya\\_v\\_prah](https://zakon.ru/blog/2019/08/02/pobeda_prevrativshayasya_v_prah) (дата обращения: 10.11.2020).

© Голенев Вячеслав Вячеславович (vg@vgolenev.ru).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»



Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина