



ОБЗОР ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ, ОТРАЖЕННЫХ В СУДЕБНЫХ АКТАХ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, ПРИНЯТЫХ В ПЕРВОМ КВАРТАЛЕ 2020 ГОДА ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1. При определении размера дохода для расчета размера страховых взносов, подлежащих уплате индивидуальным предпринимателем, применяющим упрощенную систему налогообложения, с объектом налогообложения в виде дохода, уменьшенного на величину расходов, необходимо учитывать величину фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением дохода.

Решением суда общей юрисдикции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, индивидуальному предпринимателю отказано в удовлетворении административного искового заявления о признании незаконным решения налогового органа об отказе в возврате суммы излишне уплаченных, по мнению заявителя, страховых взносов. При этом суды пришли к выводу о том, что доход плательщика, применяющего упрощенную систему налогообложения, не подлежит уменьшению на величину фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода для целей исчисления и уплаты страховых взносов.

Предприниматель обратился с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации. По его мнению, положения [статьи 346.15](#) и [подпункта 3 пункта 9 статьи 430](#) Налогового кодекса Российской Федерации противоречат [Конституции](#) Российской Федерации, поскольку при определении дохода для целей исчисления и уплаты страховых взносов не позволяют плательщикам страховых взносов - индивидуальным предпринимателям, применяющим упрощенную систему налогообложения (с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"), учитывать расходы, связанные с извлечением такого дохода.

Отказывая в принятии к рассмотрению жалобы гражданина, Конституционный Суд Российской Федерации указал, что проверка обоснованности правоприменительных решений, в том числе в части установления объекта обложения страховыми взносами для конкретного плательщика, не относится к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации.

Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что ранее в [Постановлении](#) от 30.11.2016 N 27-П он признал взаимосвязанные положения [пункта 1 части 8 статьи 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" и [статьи 227](#) Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой на их основании решается вопрос о размере дохода, учитываемого для определения размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, подлежащих уплате индивидуальным предпринимателем, уплачивающим налог на доходы физических лиц и не производящим выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, не противоречащими [Конституции](#) Российской Федерации. Данные положения по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования предполагают, что для цели исчисления страховых взносов доход индивидуального предпринимателя, уплачивающего налог на доходы физических лиц и не производящего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, подлежит уменьшению на величину фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, непосредственно

связанных с извлечением дохода, в соответствии с установленными Налоговым кодексом Российской Федерации правилами учета таких расходов для целей исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", в целях определения налоговой базы учитывают как доходы, так и расходы, принимаемые в соответствии с критериями и в порядке, которые установлены [главой 25](#) "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации, с учетом ряда особенностей ([статьи 346.15 - 346.18](#) этого же Кодекса). То есть доходы и расходы учитываются данной категорией налогоплательщиков в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному для индивидуальных предпринимателей, уплачивающих налог на доходы физических лиц ([статья 221](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, действующее законодательное регулирование уплаты страховых взносов, подлежащее применению в том числе с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в [Постановлении](#) от 30.11.2016 N 27-П, не содержит неопределенности и предполагает определение объекта обложения страховыми взносами исходя из доходов, полученных плательщиком страховых взносов, с применением правил определения налогооблагаемого дохода, предусмотренных для соответствующей системы налогообложения ([пункт 3 статьи 420](#) и [пункт 9 статьи 430](#) Налогового кодекса Российской Федерации). Данная позиция находит свое отражение в сложившейся судебной практике, в соответствии с которой при определении размера дохода для расчета размера страховых взносов, подлежащих уплате индивидуальным предпринимателем, применяющим упрощенную систему налогообложения, с объектом налогообложения в виде дохода, уменьшенного на величину расходов, необходимо учитывать величину фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением дохода ([пункт 27](#) Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2017), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 12.07.2017).

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 30.01.2020 N 10-О (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав [статьей 346.15](#) и [подпунктом 3 пункта 9 статьи 430](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

2. Положения об использовании при определении налоговой базы внесенных в Единый государственный реестр недвижимости сведений, установленных решением комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решением суда, с даты начала применения для целей налогообложения обжалованной кадастровой стоимости, подлежат применению к сведениям об изменении кадастровой стоимости по основаниям, возникшим с 1 января 2019 года.

Вступившим в законную силу решением суда общей юрисдикции заявительнице было отказано в признании незаконным отказа налогового органа произвести перерасчет сумм налога на имущество физических лиц и земельного налога за 2016 и 2017 годы. Как указал суд, кадастровая стоимость объектов недвижимости, принадлежащих заявительнице, была приведена в соответствие с их рыночной стоимостью в 2018 году (на основании судебного решения от 30.05.2018), а значит, она могла учитываться для целей налогообложения только с 01.01.2018 (согласно редакции положений Налогового кодекса Российской Федерации, действующей до вступления в силу Федерального закона от 03.08.2018 N 334-ФЗ). При этом суд не усмотрел

оснований для применения новых правил действия измененной кадастровой стоимости в деле заявительницы.

Гражданка оспорила в Конституционный Суд Российской Федерации конституционность [части 6 статьи 3](#) Федерального закона от 3 августа 2018 года N 334-ФЗ "О внесении изменений в статью 52 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации", согласно которой положения [пункта 15 статьи 378.2](#), [пункта 1.1 статьи 391](#) и [пункта 2 статьи 403](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции данного Федерального закона), устанавливающие порядок учета измененной в течение налогового периода кадастровой стоимости, подлежат применению к сведениям об изменении кадастровой стоимости, внесенным в Единый государственный реестр недвижимости по основаниям, возникшим с 01.01.2019.

По мнению заявительницы, оспариваемое [законоположение](#) не соответствует [Конституции](#) Российской Федерации, поскольку не позволяет уменьшать размер имущественных налогов в отношении объектов недвижимости за прошлые налоговые периоды в связи с изменением их кадастровой стоимости.

Отказывая в принятии к рассмотрению жалобы гражданина, Конституционный Суд Российской Федерации указал, что с целью совершенствования правового регулирования государственной кадастровой оценки в части процедур и сроков установления кадастровой стоимости недвижимого имущества исходя из его рыночной стоимости положения [Налогового кодекса](#) Российской Федерации (в частности, [пункт 1 статьи 391](#) и [пункт 2 статьи 403](#)), предусматривавшие учет измененной в установленных процедурах кадастровой стоимости недвижимого имущества исходя из его рыночной стоимости, начиная с налогового периода, в котором налогоплательщиком было подано соответствующее заявление, утратили силу с 01.01.2019 в связи с принятием [Федерального закона](#) от 03.08.2018 N 334-ФЗ, устранившего действовавшие ранее ограничения для применения измененной кадастровой стоимости имущества на прошлые налоговые периоды ([подпункты "а", "б" пункта 4 статьи 2, часть 6 статьи 3](#) данного Федерального закона).

В силу оспариваемой [нормы](#) Федерального закона от 03.08.2018 N 334-ФЗ новые правила действия в прошлых периодах измененной кадастровой стоимости имущества подлежат применению к сведениям об изменении кадастровой стоимости, внесенным в Единый государственный реестр недвижимости по основаниям, возникшим с 01.01.2019.

Такое правовое регулирование принято законодателем в рамках его дискреции в данной сфере и обеспечивает необходимый баланс частных и публичных интересов, а следовательно, оспариваемое [законоположение](#), регулирующее вопросы применения для целей налогообложения кадастровой стоимости, определенной исходя из рыночной стоимости недвижимого имущества, не нарушает конституционных прав налогоплательщиков (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 25.06.2019 N 1565-О и от 19.12.2019 N 3562-О).

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 30.01.2020 N 45-О (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав [частью 6 статьи 3](#) Федерального закона "О внесении изменений в статью 52 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации").

3. Поскольку предусмотрено [подпунктом 9 пункта 2 статьи 342](#) Налогового кодекса

Российской Федерации уменьшение произведения ставки налога на добычу полезных ископаемых и коэффициента Кц производится путем вычитания, то с учетом общих правил математики отрицательное значение показателя Дм принимает положительное значение, увеличивающее ставку налога.

Налогоплательщик обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании недействующим [письма](#) Министерства финансов Российской Федерации от 29.12.2017 N 03 0 05 01/89037 "О налоге на добычу полезных ископаемых".

Основанием для обращения в Верховный Суд Российской Федерации явилось то, что при принятии решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного по результатам камеральной налоговой проверки представленной административным истцом налоговой [декларации](#) по налогу на добычу полезных ископаемых (далее - НДС) за январь 2017 года, налоговый орган руководствовался позицией, отраженной в оспоренном [письме](#).

В указанном [письме](#) со ссылкой на [подпункт 9 пункта 2 статьи 342](#) Налогового кодекса Российской Федерации отражено, что предусмотренное указанным [положением](#) уменьшение произведения ставки налога на добычу полезных ископаемых и коэффициента Кц производится путем вычитания, следовательно, с учетом общих правил математики отрицательное значение показателя Дм принимает положительное значение, увеличивающее установленную [подпунктом 9 пункта 2 статьи 342](#) Налогового кодекса Российской Федерации ставку налога на добычу полезных ископаемых.

Административный истец полагал, что [письмо](#) противоречит буквальному смыслу [подпункта 9 пункта 2 статьи 342](#) Налогового кодекса Российской Федерации, так как из текста данной [нормы](#) следует, что показатель Дм, характеризующий особенности добычи нефти, всегда уменьшает исчисленную налоговую ставку по налогу на добычу полезных ископаемых, то есть показатель Дм нацелен исключительно на снижение налоговой нагрузки налогоплательщиков.

Верховный Суд Российской Федерации, рассмотрев дело, пришел к выводу, что изложенные в [письме](#) разъяснения не изменяют и не дополняют законодательство о налогах и сборах, а воспроизведенные в [письме](#) конкретные нормы Налогового [кодекса](#) Российской Федерации и сопутствующая им интерпретация соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений и не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Согласно положениям Налогового [кодекса](#) Российской Федерации налоговая ставка для конкретного налогоплательщика определяется расчетным методом с использованием взаимосвязанных математических формул, предусмотренных [подпунктом 9 пункта 2 статьи 342](#), [пунктом 1 статьи 342.5](#) Налогового кодекса Российской Федерации, в которых, кроме прочего, используются значения коэффициентов, полученных в соответствии с правилами их определения по [пункту 3 статьи 342](#), [статье 342.2](#), [пунктам 2, 3 и 4 статьи 342.5](#) данного кодекса.

Коэффициент Дм является одним из элементов расчетной формулы ставки налога на добычу полезных ископаемых, который по результатам предусмотренных в формуле его определения таких арифметических действий, как умножение и вычитание, может иметь в конкретных случаях не только положительное, но и отрицательное значение.

В последнем случае описанная в [подпункте 9 пункта 2 статьи 342](#) Налогового кодекса Российской Федерации конечная формула и применяемые при исчислении налога правила математики допускают в расчетах использование отрицательных чисел.

Иной порядок определения ставки налога и показателя Дм, участвующего при ее определении, Налоговым [кодексом](#) Российской Федерации не предусмотрен, при этом налоговое законодательство, включая положения [статей 342, 342.5](#) Налогового кодекса Российской Федерации, не содержат ограничений в применении отрицательного значения показателя Дм или указания на применение нулевого значения в случае получения отрицательного значения этого показателя.

Оспариваемое [Письмо](#) не изменяет предусмотренного федеральным законодателем порядка расчета налоговой ставки, его положения адекватно разъясняют конкретные нормы [Налогового кодекса](#) Российской Федерации в соответствии с их смысловым содержанием.

Верховный Суд Российской Федерации также отметил, что, формально оспаривая [письмо](#), административный истец фактически выражает несогласие с правовым регулированием, установленным [подпунктом 9 пункта 2 статьи 342, пунктом 1 статьи 342.5](#) Налогового кодекса Российской Федерации для различных периодов налогообложения, вместе с тем проверка данных норм налогового законодательства не относится к полномочиям Верховного Суда Российской Федерации.

Апелляционная инстанция Верховного Суда Российской Федерации оставила решение суда первой инстанции без изменения.

Данные выводы содержатся в [Решении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 10.12.2019 по делу N АКПИ19-774 (ОАО "Нефтяная компания "Янгпур" против Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы), оставленном без изменения Апелляционной коллегией Верховного Суда Российской Федерации.

4. Сама по себе передача в залог векселя, номинированного в иностранной валюте, не является запрещенной валютной операцией.

Налоговым органом выявлено, что между обществами заключены: договор поставки товара, в рамках которого поставщик обязуется поставить оборудование покупателю (проверяемое общество); договор залога векселя, по условиям которого общество (залогодатель) передает залогодержателю в залог своего обязательства по оплате товара, поставленного по договору, принадлежащий на праве собственности вексель банка (номинал и вид валюты векселя - 80 000 долларов США, оплата только в долларах США, срок платежа по векселю - не ранее 12.12.2016). К данному договору залога векселя составлен акт от 16.09.2016 приема-передачи векселя.

Налоговый орган пришел к выводу, что общество, передав вышеуказанный вексель (внешнюю ценную бумагу - валютную ценность) в залог юридическому лицу, совершило валютную операцию между резидентами, запрещенную [частью 1 статьи 9](#) Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" (далее - Закон о валютном контроле). По данному основанию административным органом составлен протокол об административном правонарушении и вынесено постановление о привлечении к административной ответственности.

Суды пришли к выводу о наличии в деянии общества состава вмененного административного правонарушения и о законности оспоренного постановления.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты, обратила внимание, что, по мнению судов, передача обществом вышеуказанного векселя, номинированного в долларах США, в залог является отчуждением векселя, и, соответственно, представляет собой запрещенную валютную операцию.

Однако как валютное, так и гражданское законодательство применяет термин "отчуждение" к ситуациям, в которых имеет место переход права собственности на вещь, что при передаче в залог ценной бумаги не имеет места.

В силу положений [статьи 334](#) Гражданского кодекса Российской Федерации залог ценной бумаги является одним из способов обеспечения исполнения обязательства, а не способом ее отчуждения и приобретения. Соответственно, сама по себе передача в залог векселя, номинированного в иностранной валюте, не является запрещенной валютной операцией, поскольку она прямо не упомянута в качестве таковой в [Законе](#) о валютном регулировании.

При этом Судебная коллегия отметила, что однозначных сведений о том, что спорный вексель был возвращен от залогодержателя в адрес общества (в том числе вследствие надлежащей оплаты товара по договору поставки) в деле не имеется. Напротив, в деле есть выданное обществом в адрес залогодержателя поручение от 15.11.2016 на реализацию предмета залога - вышеуказанного векселя. Кроме того, в соответствии с заявлением об оплате ценных бумаг от 15.02.2017 денежные средства от погашения рассматриваемого векселя были выплачены 15.02.2017 векселедателем иному лицу.

Судебная коллегия, направляя дело на новое рассмотрение, пришла к выводу, что данные доказательства должны быть исследованы судами.

Данные выводы содержатся в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 12.02.2020 [N 305-ЭС19-14066](#) по делу N А40 230883/2018, [N 305-ЭС19-14064](#) по делу N А40-230871/2018, [N 305 ЭС19-14067](#) по делу N А40-230879/2018 (ООО "Технокомплект" против Инспекции Федеральной налоговой службы N 15 по городу Москве).

5. Приобретение объектов основных средств до проверяемого периода не исключает необходимость учета фактически понесенных налогоплательщиком расходов в той мере, в какой они имеют отношение к налоговым периодам, охваченным выездной налоговой проверкой, с учетом права плательщика единого сельскохозяйственного налога на перенос убытков прошлых лет.

Основанием для доначисления единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) по результатам выездной налоговой проверки послужил вывод инспекции о неправомерном уменьшении предпринимателем, являющимся главой крестьянского (фермерского) хозяйства, доходов в 2014 году на затраты, понесенные в 2008 - 2013 годах. По мнению инспекции, предприниматель должен был учесть расходы на приобретение сельскохозяйственной техники в том налоговом периоде, когда она им была приобретена и фактически оплачена, в то время как данные расходы были учтены предпринимателем в 2014 - 2015 годах при погашении основного долга по кредитам, за счет которых были приобретены основные средства.

После принятия оспариваемого решения инспекции налогоплательщик внес исправления в данные своего учета и представил уточненные налоговые декларации по ЕСХН за 2008 - 2013 годы, в которых пересчитал налоговые обязательства с учетом затрат на приобретение техники. В частности, в уточненной налоговой декларации за 2013 год предприниматель заявил убыток, полученный в предыдущих налоговых периодах от деятельности крестьянского фермерского хозяйства.

Суд первой инстанции, отказывая в признании недействительным решения инспекции, принятого по результатам выездной налоговой проверки, руководствовался положениями [статей 252, 346.5, 346.6](#) Налогового кодекса Российской Федерации и признал правомерными выводы инспекции о неправильном включении предпринимателем расходов на приобретение объектов основных средств в налоговую базу по ЕСХН за 2014 - 2015 годы.

Суд также указал, что, представив уточненные налоговые декларации, предприниматель фактически согласился с выводами, изложенными в оспариваемом решении налогового органа. Поскольку уточненные налоговые декларации представлены налогоплательщиком после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, а также после проведения выездной налоговой проверки за период 2014 - 2016 годов, по результатам которой были обнаружены ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога, суд не нашел оснований для освобождения налогоплательщика от ответственности в виде штрафа, предусмотренных [пунктом 4 статьи 81](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Суд апелляционной инстанции, соглашаясь с выводами суда первой инстанции, дополнительно отметил, что положениями [статьи 81](#) Налогового кодекса Российской Федерации, равно как иными нормами налогового законодательства, не предусмотрена возможность пересмотра результатов ранее проведенной налоговой проверки в связи с подачей уточненных налоговых деклараций.

Суд округа оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, признав сделанные ими выводы правомерными.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указала, что установленный законодательством о налогах и сборах порядок должен обеспечивать надлежащую реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков в правовом государстве, что предполагает обязанность руководителя (заместителя руководителя) налогового органа провести всестороннюю и объективную проверку обстоятельств, влияющих на вывод о наличии недоимки (суммы налога, не уплаченной срок), не ограничиваясь содержанием налоговой декларации, установить действительный размер налоговой обязанности, в том числе при разумном содействии налогоплательщика - с учетом сведений и документов, представленных им с возражениями на акт налоговой проверки и в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки в соответствии с [пунктом 6 статьи 100, пунктом 4 статьи 101](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

При оценке законности доначисления налогов по результатам налоговой проверки значение имеет правильность определения недоимки налоговым органом исходя из обстоятельств, которые были установлены в ходе налоговой проверки и давали основания для уменьшения суммы налога, а также обстоятельств, которые могли быть установлены при добросовестном исполнении своих обязанностей должностными лицами налогового органа и содействии

налогоплательщика в их установлении.

Судебная коллегия отметила, что нарушение налогоплательщика состояло в том, что затраты на приобретение объектов основных средств, подлежащие учету для целей налогообложения в соответствующих налоговых периодах после приобретения этих объектов, были неправильно квалифицированы налогоплательщиком как расходы на возврат основного долга по кредитам и ошибочно учтены в более поздних налоговых периодах 2014 - 2015 годов.

Само по себе то обстоятельство, что приобретение объектов основных средств имело место до 2014 года, не исключало необходимости учета фактически понесенных налогоплательщиком расходов в той мере, в какой они имеют отношение к налоговым периодам, охваченным выездной налоговой проверкой, с учетом права плательщика ЕСХН на перенос убытков прошлых лет ([пункт 5 статьи 346.6](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

В данном случае в ходе проведения налоговой проверки предприниматель представил в инспекцию документы, подтверждающие, по его мнению, расходы на приобретение объектов основных средств, а в возражениях на акт налоговой проверки - просил инспекцию учесть фактически понесенные им расходы на приобретение производственного оборудования, оплаченные за счет кредитных средств.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 28.02.2020 N 309-ЭС19-21200 по делу N А47-7120/2018 (Индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации N 9 по Оренбургской области).

6. Положения [статьи 5](#) Налогового кодекса Российской Федерации не препятствуют применению уменьшенной кадастровой стоимости, вновь утвержденной по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, если опубликованным (обнародованным) правовым актом субъекта Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости предусмотрено его применение с указанной даты.

В отношении принадлежащих предпринимателю на праве собственности земельных участков инспекция направила в адрес предпринимателя налоговое уведомление о перерасчете земельного налога за 2016 год, сумма которого исчислена исходя из кадастровой стоимости земельных участков, установленной постановлением Администрации Приморского края от 30.12.2010 N 437-па "О результатах государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов Приморского края" (далее - Постановление от 30.12.2010 N 437-па).

Рассматривая настоящий спор, суды пришли к выводу о том, что Постановление от 14.12.2015 N 5-п "Об утверждении результатов определения кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов Приморского края", на которое ссылается предприниматель, было опубликовано 16.12.2015 и вступило в силу с 16.01.2016, а, соответственно, на основании положений [статей 391, 393, пункта 14 статьи 396](#) Налогового кодекса Российской Федерации подлежало применению при исчислении земельного налога с 01.01.2017. При этом доводы предпринимателя о том, что Постановлением от 14.12.2015 N 5-п снижена кадастровая стоимость его земельных участков, в связи с чем в силу [статьи 5](#) Налогового кодекса Российской Федерации Постановление от 14.12.2015 N 5 п как улучшающее положение налогоплательщика действует с 01.01.2016 - даты вступления в силу, предусмотренной в пункте 4 Постановления от 14.12.2015 N 5-п, суды отклонили, указав, что

Постановление от 14.12.2015 N 5-п не содержит положений об обратной силе нормативного акта для целей налогообложения, а указание в нормативном правовом акте на его вступление в силу с 01.01.2016 не влияет на порядок определения момента вступления в силу для целей налогообложения.

На основании изложенного суды признали правомерным исчисление инспекцией земельного налога за 2016 год исходя из кадастровой стоимости земельных участков, установленной Постановлением от 30.12.2010 N 437-па.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные и направляя дело на новое рассмотрение, сослалась на [Постановление Конституционный Суд Российской Федерации от 02.07.2013 N 17-П](#), в котором указано, что положения [пункта 1 статьи 5](#) и [статьи 391](#) Налогового кодекса Российской Федерации предполагают, что нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, который определен в [Налоговом кодексе](#) Российской Федерации для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в [Определении](#) от 29.09.2016 N 1837-О, при решении вопроса о порядке введения в действие для целей налогообложения нормативных правовых актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков надлежит учитывать положения [статьи 5](#) Налогового кодекса Российской Федерации, определяющие действие актов законодательства о налогах и сборах во времени. При этом в зависимости от конкретного содержания нормативного акта общее правило - "по истечении одного месяца и не ранее 1-го числа очередного налогового периода" - подлежит применению с учетом специального регулирования в отношении актов, улучшающих положение налогоплательщиков: такие акты могут вступать в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования ([абзацы первый и четвертый пункта 1 статьи 5](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, положения [статьи 5](#) Налогового кодекса Российской Федерации не препятствуют применению уменьшенной кадастровой стоимости, вновь утвержденной по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, если опубликованным (обнародованным) правовым актом субъекта Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости предусмотрено его применение с указанной даты.

На основании изложенного Судебная коллегия пришла к выводу, что при исчислении предпринимателю земельного налога за 2016 год в отношении спорных земельных участков подлежало применению Постановление от 14.12.2015 N 5-п, опубликованное 16.12.2015 и вступившее в силу с 01.01.2016 - с даты вступления в силу, предусмотренной в пункте 4 этого Постановления, как улучшающее положение налогоплательщика.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 28.01.2020 N 303-ЭС19-11712 по делу N А51-17532/2018 (Индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 5 по Приморскому краю).

7. В [пункте 15 статьи 396](#) Налогового кодекса Российской Федерации установлены повышающие коэффициенты к ставке налога 0,3%, применяемые при отсутствии построенного объекта недвижимости на земельном участке, предоставленном для жилищного строительства, что не позволяет применить к таким земельным участкам ставку налога в размере 1,5%.

По результатам проведенной камеральной налоговой проверки представленной обществом декларации по земельному налогу за 2016 год налоговым органом произведены доначисления указанного налога. При этом инспекция исходила из того, общество неверно исчислило земельный налог, необоснованно применив ставку налога 0,3%, установленную [подпунктом 1 пункта 1 статьи 394](#) Налогового кодекса Российской Федерации и Решением Ростовской-на-Дону городской Думы от 23.08.2005 N 38 "Об утверждении "Положения о земельном налоге на территории города Ростова-на-Дону" (действовало в 2016 году, далее - Решение Ростовской-на-Дону городской Думы от 23.08.2005 N 38) в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, с учетом повышающего коэффициента 2 ([пункт 15 статьи 396](#) Налогового кодекса Российской Федерации), то есть 0,6%. По мнению налогового органа, подлежала применению ставка 1,5%.

Спорный земельный участок категории имеет категорию "земли населенных пунктов - многоквартирные жилые дома, в том числе со встроенными и (или) встроенно-пристроенными объектами общественного назначения и (или) культурного бытового обслуживания". Он приобретен обществом у юридического лица и в дальнейшем разделен на три земельных участка, два из которых впоследствии были проданы третьим лицам.

На спорных земельных участках жилые дома либо иные объекты капитального строительства отсутствуют, общество строительство жилых домов на них не осуществляло, вследствие чего налоговым органом был сделан вывод о неправомерном применении обществом в 2016 году ставки земельного налога 0,3%, увеличенной на повышающий коэффициент 2.

Суды, признавая решение налогового органа законным, пришли к выводу об отсутствии у общества цели использовать земельные участки для осуществления жилищного строительства. Также суды исходили из того, что общество и продавец земельного участка зарегистрированы и находятся по одному адресу места осуществления деятельности; вся схема приобретения и продажи земли произведена на средства первоначального продавца земельного участка; два из трех образованных земельных участков находились в собственности общества непродолжительное время.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, руководствовалась положениями [пункта 15 статьи 396](#) Налогового кодекса Российской Федерации, которыми предусмотрено, что в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, при исчислении суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) применяется коэффициент 2 в течение трехлетнего срока строительства, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости, а также коэффициент 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Таким образом, законодатель с достаточной степенью определенности установил в [пункте 15 статьи 396](#) Налогового кодекса Российской Федерации правовые последствия отсутствия на земельном участке, представленном для жилищного строительства, построенного объекта недвижимости: повышающие коэффициенты к ставке налога 0,3%. Указанное регулирование, по мнению Судебной коллегии, связано с земельным участком и с установленным для него видом разрешенного использования, а не с собственником (владельцем) земельного участка.

Соответственно, обстоятельства дела, в том числе непродолжительное владение обществом некоторыми из спорных земельных участков, как сами по себе, так и в совокупности с разъяснениями, данными в [Постановлении](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы", не дают оснований для изменения порядка исчисления налога.

Соответственно, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым земельный налог по спорным земельным участкам исчислен исходя из ставки 1,5%, является незаконным.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 04.02.2020 N 308-ЭС19-18258 по делу N А53-21469/2017 (ООО ИСК "Ника" против Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Ростова-на-Дону).

8. Признание договора дарения недействительным и возврат полученного по такому договору имущества свидетельствует об отсутствии у одаряемого дохода, подлежащего налогообложению.

На основании договора дарения гражданин приобрел в собственность 1/2 доли в праве общей долевой собственности на жилой дом и земельный участок, в связи с чем представил в налоговый орган декларацию по [форме 3-НДФЛ](#), в которой самостоятельно определил сумму полученного дохода на основании сведений о кадастровой стоимости недвижимого имущества и исчислил подлежащий уплате в бюджет налог на доходы физических лиц за 2014 год.

Далее им была подана уточненная налоговая декларация, в которой он скорректировал сумму полученных в 2014 году доходов, указав ее исходя из инвентарной стоимости недвижимого имущества.

По результатам проведенной камеральной проверки налоговый орган принял решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, предложил уплатить недоимку по налогу на доходы физических лиц и пени.

В последующем договор дарения, на основании которого был задекларирован спорный доход, был признан недействительным в судебном порядке, применены последствия недействительности ничтожной сделки, прекращено право общей долевой собственности гражданина на земельный участок и жилой дом. Право собственности на жилой дом и земельный участок вновь зарегистрировано за дарителем.

Налоговая инспекция обратилась в суд с административным иском заявлением к гражданину о взыскании недоимки по налогу на доходы физических лиц (далее - НДФЛ).

Судом первой инстанции в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Апелляционным определением решение суда первой инстанции отменено, по административному делу принят новый судебный акт об удовлетворении административного искового заявления.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя апелляционное определение и оставляя в силе решение суда первой инстанции, пришла к выводу, что поскольку на момент предъявления административного иска у гражданина отсутствовал доход ввиду признания судом договора дарения недействительным, прекращения его права в общей долевой собственности и регистрации права собственности за дарителем, суд первой инстанции правомерно отказал во взыскании недоимки по НДФЛ, пени и штрафных санкций.

При этом Судебная коллегия сослалась на [пункт 10](#) Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015, в котором разъяснено, что признание сделки по продаже имущества недействительной или ее расторжение означает, что реализация имущества не состоялась, а вырученные по сделке средства по общему правилу возвращаются другой стороне. В такой ситуации экономическую выгоду от реализации имущества гражданином следует признать утраченной, что в соответствии со [статьями 41, 209](#) Налогового кодекса Российской Федерации свидетельствует об отсутствии полученного дохода как объекта налогообложения.

Судебной коллегией отклонена ссылка суда апелляционной инстанции на то, что последствия недействительности гражданско-правовой сделки в виде применения двухсторонней реституции носят гражданско-правовой характер и в силу [пункта 3 статьи 2](#) Гражданского кодекса Российской Федерации неприменимы к налоговым отношениям, так как вступившее в законную силу и исполненное решение суда о признании недействительным договора дарения и применении последствий недействительности сделки в виде возврата сторон в первоначальное положение, безусловно, подтверждает вывод суда первой инстанции об отсутствии у административного ответчика дохода, подлежащего налогообложению.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 18.02.2020 N 18-КА19-68 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 11 по Краснодарскому краю).

9. В случаях, когда при фактическом прекращении предпринимательской деятельности гражданин в силу непреодолимых обстоятельств не мог в установленном порядке своевременно отказаться от статуса индивидуального предпринимателя, он не лишается возможности приводить доводы и возражения, представлять документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства.

Гражданин обратился в суд с административным иском к налоговому органу об оспаривании требования об уплате недоимки по страховым взносам на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации на выплату страховой пенсии, а также решения об отказе в удовлетворении его заявления о списании

задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, а также пеней и штрафов, образовавшихся за период 2014 - 2018 годы.

В обоснование заявленных требований административный истец указал, что в период 2014 - 2018 годы отбывал наказание в виде лишения свободы по приговору суда, в связи с чем предпринимательская деятельность им фактически не осуществлялась, что, по его мнению, являлось основанием для освобождения от обязанности платить страховые взносы независимо от наличия статуса индивидуального предпринимателя, поскольку, находясь в местах лишения свободы, имел ограниченные возможности в реализации своих гражданских прав, не располагал необходимыми бланками документов, сведениями для их заполнения, а также денежными средствами, подлежащими уплате за совершение обязательных действий.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения апелляционным определением, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Отказывая в удовлетворении требований, суды исходили из того, что нахождение гражданина в местах лишения свободы не является согласно законодательству обстоятельством, освобождающим его от уплаты страховых взносов, а также пропуска им срока обращения с административным иском в суд, указав, что нахождение гражданина в местах лишения свободы не препятствовало ему обратиться в уполномоченный орган с заявлением о государственной регистрации прекращения предпринимательской деятельности.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, пришла к выводу, что при разрешении настоящего административного дела судебными инстанциями не принята во внимание правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации о конституционно-правовом смысле отдельных норм [статьи 28](#) Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", изложенная в определениях от 12.04.2005 [N 164-О](#) и 12.05.2005 [N 213-О](#).

Конституционный Суд Российской Федерации в указанных определениях отметил, что в случаях, когда при фактическом прекращении предпринимательской деятельности гражданин в силу непреодолимых обстоятельств не мог в установленном порядке своевременно отказаться от статуса индивидуального предпринимателя, он не лишается возможности при предъявлении к нему требования об уплате недоимки по страховым взносам за соответствующий период защитить свои права, привести доводы и возражения, представить документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства.

Учитывая данные позиции, Судебная коллегия пришла к выводу, что для правильного разрешения заявленных требований суду необходимо было выяснить причины, по которым административный истец во время нахождения в местах лишения свободы не обращался по вопросу прекращения статуса индивидуального предпринимателя.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 07.02.2020 N 32-КА19-8 (гражданин против Инспекции Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району г. Саратова).