



КонсультантПлюс

<Письмо> ФНС России от 07.02.2024 N
БС-4-21/1311@

"Об Обзоре определяющей судебной
практики Верховного Суда Российской
Федерации по спорам, завершённым в IV
квартале 2023 г., по вопросам
налогообложения имущества"

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 13.02.2024

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 7 февраля 2024 г. N БС-4-21/1311 @

**ОБ ОБЗОРЕ
ОПРЕДЕЛЯЮЩЕЙ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ВЕРХОВНОГО СУДА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО СПОРАМ, ЗАВЕРШЕННЫМ В IV КВАРТАЛЕ
2023 Г., ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА**

Направляем для изучения и использования в работе **Обзор** определяющей судебной практики Верховного Суда Российской Федерации по спорам, завершённым в IV квартале 2023 года, по вопросам налогообложения имущества (согласовано письмом Правового управления ФНС России от 05.02.2024 N 7-8-06/0006 @).

Доведите информацию сотрудникам налоговых органов, обеспечивающим исчисление и контроль за полнотой уплаты налогов на имущество, включая проведение камеральных налоговых проверок, формирование сообщений об исчисленных суммах налогов, правовое сопровождение деятельности по рассмотрению жалоб и судебному представительству налоговых органов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.Л.БОНДАРЧУК

Приложение
к письму ФНС России
от "___" _____ 2024 г. N _____

**ОБЗОР
ОПРЕДЕЛЯЮЩЕЙ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ВЕРХОВНОГО СУДА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО СПОРАМ, ЗАВЕРШЕННЫМ В IV КВАРТАЛЕ
2023 Г., ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА**

1. Определение Верховного Суда Российской Федерации (далее - Верховный Суд) от 18.09.2023 N 306-ЭС23-16674 по делу N А55-28635/2021

ПАО (далее в настоящем пункте - общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Самарской области с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на имущество организаций (далее в настоящем пункте - налог) за 9 месяцев 2019 года.

Основанием для начисления налога послужил вывод налогового органа о неправомерном исключении обществом из налогооблагаемой базы объектов недвижимости, состоящих из комплекса объектов, которые объединены единым производственным назначением и технологическим режимом работы, и линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью линий энергопередачи, составляющей единый функциональный комплекс, используемые для передачи электроэнергии.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды трех инстанций, согласившись с выводами налогового органа, исходили из того, что спорное имущество, исключенное обществом из объектов налогообложения по налогу, состоит из комплекса объектов, которые объединены единым производственным назначением и технологическим режимом работы; линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью линий энергопередачи, составляющей единый функциональный комплекс, используемые для передачи электроэнергии и должно входить в расчет стоимости имущества.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 374](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектами обложения налогом для российских организаций признается имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено [статьями 378](#) и [378.1](#) Кодекса.

На основании [пункта 25 статьи 381](#) Кодекса организации освобождаются от налогообложения в отношении движимого имущества, принятого с 01.01.2013 на учет в качестве основных средств, за исключением объектов движимого имущества, принятых на учет в результате: реорганизации или ликвидации юридических лиц; передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями [пункта 2 статьи 105.1](#) Кодекса взаимозависимыми.

В силу [пункта 1 статьи 11](#) Кодекса в целях исчисления налога надлежит руководствоваться [статьей 130](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Исходя из [пункта 1 статьи 130](#) ГК РФ, к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. Вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, на основании [пункта 2 статьи 130](#) ГК РФ признаются движимым имуществом.

Недвижимой вещью, участвующей в обороте как единый объект, может являться единый недвижимый комплекс - совокупность объединенных единым назначением зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, в том числе линейных объектов (железные дороги, линии электропередачи, трубопроводы и другие), либо расположенных на одном земельном участке, если в едином государственном реестре прав на недвижимое имущество зарегистрировано право собственности на совокупность указанных объектов в целом как одну недвижимую вещь ([статья 133.1](#) ГК РФ).

[Статьей 134](#) ГК РФ установлено, что если различные вещи соединены таким образом, который предполагает их использование по общему назначению (сложная вещь), то действие сделки, совершенной по поводу сложной вещи, распространяется на все входящие в нее вещи, поскольку условиями сделки не предусмотрено иное.

В соответствии со [статьей 3](#) Федерального закона от 21.07.1997 N 117-ФЗ "О безопасности гидротехнических сооружений" плотины, здания гидроэлектростанций, а также другие сооружения, предназначенные для использования на водных ресурсах, отнесены к гидротехническим сооружениям.

В Российском регистре гидротехнических сооружений числятся объекты: водосливная плотина, сороудерживающее сооружение.

В состав связанных с предметом спора гидротехнических сооружений напорного фронта Жигулевского гидроузла входят: здание ГЭС ([СНиП 33.01-2003](#) "Гидротехнические сооружения - основные положения" относится к 1 классу) и гидросиловое оборудование. В здании ГЭС установлено двадцать вертикальных гидроагрегатов.

Как установлено судами, относящиеся к ГЭС турбины являются отдельными конструктивно обособленными предметами, предназначенными для выполнения определенных самостоятельных функций, целого комплекса конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы (непосредственно в выработке электроэнергии), то есть являются ее неотъемлемой технологической частью. Турбины участвуют непосредственно в выработке электроэнергии и функционируют в целях деятельности гидроэлектростанции, и в целях

налогообложения по налогу их следует отнести к недвижимому имуществу.

Общество также не включило в объекты для налогообложения объекты движимого имущества, в том числе трансформаторы и трансформаторные подстанции.

В соответствии со [статьей 3](#) Федерального закона от 26.03.2003 N 35-ФЗ "Об электроэнергетике" к объектам электросетевого хозяйства относятся линии электропередачи, трансформаторные и иные подстанции, распределительные пункты и иное предназначенное для обеспечения электрических связей и осуществления передачи электрической энергии оборудование.

Таким образом, под объектом электросетевого хозяйства понимается как электросетевой комплекс, обслуживающий определенную территорию в целом, так и отдельные части такого комплекса.

Объекты электросетевого комплекса являются по своей правовой природе сложной вещью, в состав которой может входить как движимое, так и недвижимое имущество, предполагающее использование по общему назначению и рассматриваемое как одна вещь; вынужденное деление единого имущественного электросетевого комплекса как сложной вещи приводит к фактической невозможности использования имущества по целевому назначению и осуществления деятельности по оказанию услуг по передаче электрической энергии ([Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 03.09.2018 N 307-КГ18-13146).

Судами отмечено, что трансформаторная подстанция обладает признаками недвижимости, однако не имеет самостоятельного значения при отсутствии в ней движимой вещи (трансформатора). Посредством трансформаторной подстанции осуществляется снабжение потребителей электроэнергией, то есть трансформаторная подстанция - это сооружение, предназначенное для выполнения функций электроснабжения, следовательно, демонтаж оборудования, находящегося в нем, приведет к прекращению подачи электроэнергии.

Согласно [пунктам 1.1, 1.2 и 1.3 раздела 3](#) Перечня видов недвижимого и движимого имущества, входящего в состав электросетевых единых производственно-технологических комплексов (утв. Приказом Минпромэнерго России от 01.08.2007 N 295), трансформаторные подстанции, воздушные линии электропередачи (питающая линия от генерирующего источника при наличии, отходящие линии переменного и постоянного тока, распределительные электропередачи), кабельные линии электропередачи отнесены к объектам недвижимого имущества. Аналогичный вывод о невозможности использования электрического оборудования отдельно от трансформаторных подстанций, в которых оно находится, содержится и в [Постановлении](#) Президиума ВАС РФ от 29.11.2011 N 8799/11.

В ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля на основании постановления налогового органа экспертная организация провела комплексную строительно-техническую экспертизу, по результатам которой составила заключение эксперта.

Экспертом определены объекты собственности ПАО, являющиеся неотъемлемой частью гидротехнических сооружений, которые объединены единым производственным назначением и технологическим режимом работы, а также объекты, не являющиеся неотъемлемой частью линий энергопередачи, составляющими единый функциональный комплекс, используемый для передачи и распределения электроэнергии.

Перечень объектов, без использования которых по целевому назначению возможно функционирование единого имущественного электросетевого комплекса и осуществление деятельности по оказанию услуг по передаче электрической энергии, приведен в приложении к заключению эксперта.

Судами отмечено, что идентичные обстоятельства, связанные с оценкой того же спорного имущества при определении ПАО налогооблагаемой базы по налогу за иные периоды, были предметом рассмотрения в рамках иных арбитражных дел.

Вступившими в законную силу судебными актами установлено, что ГЭС представляет собой комплекс объединенных единым производственным назначением и технологическим режимом работы зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, возведенных по единому

проекту и расположенных на одном земельном участке; спорные объекты, входящие в состав гидроэлектростанции, являются ее составной частью и относятся к сложной вещи; выделение из состава ГЭС спорных объектов в рассматриваемом случае является искусственным разделением в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, выступающего недвижимым объектом (сооружением); ГЭС - это комплекс сооружений и оборудования, посредством которых энергия водотока преобразуется в электрическую энергию. Филиал ПАО - Жигулевская ГЭС представляет собой электростанцию, которая производит электроэнергию и посредством присоединенных линий передает ее потребителям.

Таким образом, главной функцией филиала ПАО являлась выработка электроэнергии и передача ее потребителям, следовательно, каждый входящий в комплекс предмет мог выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно, а значит, составляют единый функциональный комплекс и относятся к объектам недвижимости.

При этом судами отмечено, что выделение из состава ГЭС спорных объектов в рассматриваемом случае является искусственным разделением в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, выступающего недвижимым объектом (сооружением). Соответственно, квалификация налогоплательщиком спорных объектов в качестве движимого имущества является необоснованной.

При указанных обстоятельствах суды пришли к выводу об отказе в удовлетворении заявленных налогоплательщиком требований, поскольку признали законными и обоснованными выводы налогового органа о неправомерном занижении обществом в декларации по налогу за 9 месяцев 2019 года налоговой базы вследствие отнесения к движимому имуществу объектов основных средств, которые объединены единым производственным назначением и технологическим режимом работы; а также линий энергопередачи и сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью линий энергопередачи, составляющей единый функциональный комплекс.

Определением Верховного Суда от 18.09.2023 N 306-ЭС23-16774 ПАО отказано в передаче кассационной жалобы налогоплательщика для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

2. Определение Верховного Суда от 10.10.2023 N 309-ЭС23-19185 по делу N А07-2676/2022

Общество (далее в настоящем пункте - заявитель, общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Республики Башкортостан с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции, выраженного в сообщении об исчисленной налоговым органом сумме земельного налога (далее в настоящем пункте - налог), в части перерасчета налога в отношении земельного участка.

Как следует из материалов дела общество является собственником земельного участка, расположенного в Республике Башкортостан, относящегося к категории "земли населенных пунктов" с видом разрешенного использования: "для индивидуального жилищного строительства".

На указанном земельном участке налогоплательщиком построены и зарегистрированы следующие объекты недвижимости: баня и два жилых дома.

Полагая возможным применить по отношению к данному участку пониженную налоговую ставку налога, установленную **подпунктом 1 пункта 1 статьи 394** Кодекса и решением Совета сельского поселения от 14.11.2019 N 3-2 (в ред. решения N 8-2 от 05.03.2020), равную 0,3%, общество в 2020 году исчислило и уплатило в бюджет налог в сумме 1171 рублей.

Налоговый орган счел необоснованным применение обществом пониженной ставки налога и направил в его адрес сообщение от 18.08.2021, в соответствии с которым обществу исчислен налог по вышеуказанному земельному участку по ставке 1,5%.

Общество, не согласившись с исчислением налога по ставке 1,5%, обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Суд первой инстанции, удовлетворяя заявленные требования, исходил из того, что сам по себе факт наличия у налогоплательщика статуса юридического лица - коммерческой организации не является

безусловным свидетельством использования участка в предпринимательских целях. Определяющим для применения налоговой ставки земельного налога 0,3% суд счел отнесение земельного участка к виду разрешенного использования "для индивидуального жилищного строительства" и его фактическое использование по целевому назначению.

Суд апелляционной инстанции решение суда отменил и отказал в удовлетворении заявленных требований, признав недоказанным наличие оснований для применения льготной ставки при исчислении налога.

Суд кассационной инстанции поддержал выводы суда апелляционной инстанции.

Предельные размеры налоговых ставок по налогу определены в [статье 394](#) Кодекса.

Согласно положениям [пункта 1](#) названной статьи налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 394](#) Кодекса допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Исходя из буквального содержания норм законодательства суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что при разрешении вопроса о правомерности применения ставки налога подлежит установлению категория земельного участка и вид разрешенного использования земельного участка. При этом факт использования налогоплательщиком земельного участка в соответствии с видом разрешенного использования имеет существенное значение для установления наличия у него права на применение пониженной ставки налога. Если использование земельного участка отвечает требованиям его целевого использования, то ставка налога в отношении этого земельного участка применяется исходя из вида целевого использования, указанного в правоустанавливающих (кадастровых) документах.

По смыслу налогового законодательства пониженные ставки налога устанавливаются для физических лиц, непосредственно использующих земли для индивидуального жилищного строительства. Для земельного участка, приобретенного (предоставленного) для жилищного строительства: доказательство фактического использования земельного участка для строительства жилья, по целевому назначению - для проживания граждан. Налогоплательщик должен использовать принадлежащий ему земельный участок в соответствии с тем видом разрешенного использования, который в установленном порядке определен и отражен в ЕГРН.

В рассматриваемом случае суд апелляционной инстанции установил, что на спорном земельном участке, принадлежащем обществу и предназначенному в соответствии с видом разрешенного использования для индивидуального жилищного строительства, располагается три объекта недвижимости - баня и два жилых дома, вместе с тем, данные объекты не соответствуют понятию "жилищного фонда", по смыслу [статей 17, 19](#) Жилищного кодекса Российской Федерации и [статьи 288](#) ГК РФ, поскольку в действительности не используются для проживания граждан, а являются местом временного размещения руководителей заявителя на время отдыха.

Таким образом, суд апелляционной инстанции счел недоказанным факт использования спорного земельного участка налогоплательщиком по целевому назначению, в соответствии с тем видом разрешенного использования, который в установленном порядке определен и отражен в ЕГРН, в связи с чем отказал в удовлетворении заявленных требований.

Суд кассационной инстанции, поддержав указанные выводы апелляционной инстанции, отметил следующее.

Цель, которую преследовал законодатель, предусматривая возможность установления и применения льготной ставки налога в отношении земельных участков приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, заключалась в необходимости поощрения возведения жилья путем создания более выгодных финансовых условий ведения строительства.

Действительно, по общему правилу определяющим для применения налоговой ставки земельного налога 0,3 процента является вид разрешенного использования земельного участка для жилищного строительства и соответствующее назначение возводимых на нем объектов. Указанное регулирование связано с земельным участком и с установленным для него видом разрешенного использования, и не связано с тем, кто является собственником (владельцем) земельного участка, продолжительностью владения участком (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда от 04.02.2020 N 308-ЭС19-18258, от 15.10.2020 N 309-ЭС20-11143, от 11.04.2022 N 306-ЭС21-25432, от 24.06.2022 N 310-ЭС22-2242).

Однако подпунктом "а" пункта 75 статьи 2 Федерального закона от 29.09.2019 N 325-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Закон N 325-ФЗ) из сферы действия абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Кодекса исключены земельные участки, приобретенные (предоставленные) для индивидуального жилищного строительства, используемые в предпринимательской деятельности.

Данное регулирование применяется с 01.01.2020 (пункт 1 статьи 5 Кодекса, пункт 2 статьи 3 Закона N 325-ФЗ).

Коммерческие организации исключены из числа субъектов, которые вправе применять пониженную ставку налога в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, даже в случаях, когда они осуществляют возведение объектов индивидуального жилищного строительства на принадлежащих им участках для реализации впоследствии построенных объектов гражданам.

Принимая во внимание изложенное, начиная с 2020 года сам факт принадлежности коммерческой организации земельного участка, приобретенного (предоставленного) для индивидуального жилищного строительства, исключает возможность применения ставки, предусмотренной абзацем третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Кодекса (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда от 28.03.2023 N 305-ЭС22-27530).

При таких обстоятельствах общество, являющееся коммерческой организацией, не вправе применять налоговую ставку 0,3% при исчислении налога за 2020 год, а произведенный налоговым органом перерасчет налога по ставке 1,5% является правомерным.

Определением Верховного Суда от 10.10.2023 N 309-ЭС23-19185 обществу отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

3. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда от 15.11.2023 N 75-КАД23-5-К3

Из материалов дела следует, что ИФНС России по г. Петрозаводску (далее в настоящем пункте - инспекция, налоговый орган) произведено начисление физическому лицу (далее в настоящем пункте - заявитель, административный истец) земельного налога (далее в настоящем пункте - налог) на земельный участок за 2018 - 2020 годы с применением повышающего коэффициента 2, предусмотренного пунктом 15 статьи 396 Кодекса.

Заявитель обратился в налоговый орган с заявлением о перерасчете размера налога, в чем ему было отказано.

В административном исковом заявлении заявитель просил суд признать незаконным решение налогового органа об отказе в перерасчете налога и обязать налоговый орган произвести перерасчет суммы земельного налога для земельного участка за 2018 - 2020 годы без применения повышающего коэффициента. Суть доводов заявителя сводилась к тому, что налоговый орган применил повышающий коэффициент, предусмотренный пунктом 15 статьи 396 Кодекса, неправомерно, поскольку административным истцом осуществлено индивидуальное жилищное строительство для улучшения жилищно-бытовых условий своей семьи.

В подтверждение нарушенных прав заявитель ссылался на договор купли-продажи жилого дома и земельного участка от 08.06.2018, на основании которого он стал собственником (доля в праве 78/100) жилого дома 1958 года постройки и земельного участка, право собственности на который зарегистрировано 29.06.2018, вид разрешенного использования земельного участка: для индивидуальной жилой застройки (эксплуатации жилого дома).

В 2018 году между заявителем и сособственником заключено соглашение о разделе земельного участка на четыре части с сохранением их долей права на образуемые земельные участки (сособственник 22/100 доли и заявитель 78/100 доли в каждом).

Право долевой собственности заявителя и сособственника на земельный участок зарегистрировано 24.07.2018, разрешенное использование данного земельного участка "Жилые дома блокированной застройки, территориальная зона ЖИ. Зона застройки индивидуальными и жилыми домами блокированной застройки", что подтверждается выпиской из Единого государственного реестра недвижимости (далее - ЕГРН).

Согласно выписке из ЕГРН от 05.06.2020 заявитель является единственным собственником указанного земельного участка.

На указанном земельном участке расположен автономный жилой блок жилого дома блокированной застройки, право собственности на который зарегистрировано согласно сведениям ЕГРН 17.11.2021.

Решением Петрозаводского городского суда Республики Карелия от 30.05.2022, оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Карелия от 28.07.2022, в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Суды первой и апелляционной инстанций, установив, что право собственности заявителя на земельный участок зарегистрировано 24.07.2018 с видом разрешенного использования "Жилые дома блокированной застройки, территориальная зона ЖИ. Зона застройки индивидуальными и жилыми домами блокированной застройки" и имеется разрешение на ввод в эксплуатацию автономного жилого блока жилого дома блокированной застройки от 29.09.2021, посчитали, что при таких данных у налогового органа имелись основания для отказа в перерасчете земельного налога, исчисленного за 2018 - 2020 годы с применением повышающего коэффициента.

Кассационным определением судебной коллегии по административным делам Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 16.11.2022 судебные акты судов первой и апелляционной инстанций отменены, по делу принято новое решение об удовлетворении административного иска.

Отменяя обжалуемые судебные акты, суд кассационной инстанции, напротив, исходил из того, что при изложенных выше обстоятельствах применение повышающего коэффициента является необоснованным.

В кассационной жалобе, адресованной Верховному Суду, УФНС по Республике Карелия поставлен вопрос о передаче кассационной жалобы вместе с делом для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам с целью отмены кассационного определения судебной коллегии по административным делам Третьего кассационного суда общей юрисдикции и оставлении в силе решения Петрозаводского городского суда Республики Карелия и апелляционного определения Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Карелия.

По запросу судьи Верховного Суда кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда (далее - Судебная коллегия по административным делам).

Проверив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы, Судебная коллегия по административным делам пришла к следующему.

В силу [статьи 394](#) Кодекса налоговые ставки, устанавливаемые нормативными правовыми актами

представительных органов муниципальных образований, не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемого в предпринимательской деятельности).

Согласно [пункту 15 статьи 396](#) Кодекса 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, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 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.

В случае государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока сумма налога, исчисленного за период применения коэффициента 2, подлежит перерасчету с учетом коэффициента 1.

В соответствии с [пунктом 16](#) этой же статьи в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента 2 по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Понятие индивидуального жилищного строительства [Кодекс](#) не содержит.

В соответствии со [статьей 11](#) Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в [Кодексе](#), применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено [Кодексом](#).

Согласно приложению к СП 30-102-99 "Свод правил по проектированию и строительству. Планировка и застройка территорий малоэтажного жилищного строительства" индивидуальное жилищное строительство - форма обеспечения граждан жилищем путем строительства домов на праве личной собственности, выполняемого при непосредственном участии граждан или за их счет.

Как отмечено Судебной коллегией по административным делам, объект индивидуального жилищного строительства - отдельно стоящее здание с количеством надземных этажей не более чем три, высотой не более двадцати метров, которое состоит из комнат и помещений вспомогательного использования, с их проживанием в таком здании, и не предназначено для раздела на самостоятельные объекты недвижимости. Понятия "объект индивидуального жилищного строительства", "жилой дом" и "индивидуальный жилой дом" применяются в [Кодексе](#), других федеральных законах и иных нормативных правовых актах в одном значении, если иное не предусмотрено такими федеральными законами и нормативными правовыми актами Российской Федерации. При этом параметры, устанавливаемые к объектам индивидуального жилищного строительства [Кодексом](#), в равной степени применяются к жилым домам, индивидуальным жилым домам, если иное не предусмотрено такими федеральными законами и нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Дом блокированной застройки - жилой дом, блокированный с другим жилым домом (другими жилыми домами) в одном ряду общей боковой стеной (общими боковыми стенами), без проемов и имеющий отдельный выход на земельный участок ([пункты 39, 40 статьи 1](#) Градостроительного кодекса Российской Федерации).

По мнению Судебной коллегии по административным делам, анализ приведенных выше федеральных норм в их системной взаимосвязи дает основание полагать, что повышенный коэффициент может применяться в отношении земельных участков, которые в установленный срок не освоены в соответствии с целевым назначением и условиями приобретения (предоставления) под жилищное строительство.

Судебная коллегия по административным делам обратила внимание, что момент применения повышающего коэффициента к ставке налога обусловлен характером жилищного строительства: либо индивидуальное жилищное строительство, осуществляемое физическим лицом для обеспечения и улучшения своих собственных жилищно-бытовых нужд, а не для предпринимательских целей, либо это так называемое массовое жилищное строительство разных видов и типов домов как индивидуальных, так и домов блокированной застройки, многоквартирных домов в процессе осуществления предпринимательской деятельности, в том числе с привлечением денежных средств.

Таким образом, при разрешении судом вопроса о законности применения повышенного коэффициента при исчислении налога имеет значение выяснение и установление целевого использования земельного участка, степень его освоения, наличие или отсутствие построенного объекта жилищного строительства, а также характер строительства: индивидуальное жилищное строительство физическим лицом или строительство, осуществляемое в процессе предпринимательской деятельности.

Как указано Судебной коллегией по административным делам, иное толкование приведенных выше положений, регулирующих спорное правоотношение, превращает применение повышающего коэффициента из стимулирующего в ограничивающий эффект, поскольку удерживает гражданина в намерении быть инициативным и причастным в улучшении своих жилищных условий путем индивидуального жилищного строительства жилого дома, что не соответствует целям и задачам жилищной политики государства.

При этом судебными инстанциями это не было учтено, что повлияло на исход административного дела, судом не была дана надлежащая правовая оценка тому обстоятельству, что спорный земельный участок с видом разрешенного использования "Жилые дома блокированной застройки, территориальная зона ЖИ. Зона застройки индивидуальными и жилыми домами блокированной застройки" образован при разделе исходного земельного участка с видом разрешенного использования "для индивидуальной жилой застройки".

Выясняя вопрос о влиянии способа приобретения (предоставления) земельного участка на применение повышенного коэффициента при исчислении налога на землю, положения [пункта 3 статьи 11.2](#) Земельного кодекса Российской Федерации, подлежащего применению в настоящем деле, не применили, в связи с чем хронологическая последовательность целевого использования спорного земельного участка судом не проверена, соответствующие документы в полном объеме не исследованы, как следствие суды так и не уверились, могли ли повлиять одновременный раздел земельного участка и изменение вида разрешенного использования на характер строительства.

Как видно из материалов дела, суды выясняя вопрос о характеристиках построенного объекта недвижимости, пришли к выводу о том, что построенный административным истцом жилой дом является объектом малоэтажной застройки.

Вывод суда сделан без учета того, что законодатель, предусматривая особенности строительства жилого дома блокированной застройки (получение разрешения на строительство, на ввод в эксплуатацию), тем не менее не рассматривает жилой дом блокированной застройки в качестве жилого помещения (квартиры) в многоквартирном доме, параметры жилого блока дома блокированной застройки, количество надземных этажей, высота не более 20 метров, в том числе формирование земельного участка в отношении каждого блока в отдельности, тем самым сближает его со статусом индивидуального жилого дома ([статьи 49, 51](#) Градостроительного кодекса Российской Федерации).

При таких обстоятельствах Судебная коллегия по административным делам пришла к выводу, что нельзя признать законным и обоснованным, отвечающим задачам и принципам административного судопроизводства, обжалуемый судебный акт, а потому он подлежит отмене с направлением дела в тот же суд на новое рассмотрение.

В связи с изложенным Судебная коллегия по административным делам, руководствуясь [статьями 328, 329, 330](#) Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, отменила обжалуемый судебный акт и направила дело на новое рассмотрение в тот же суд.

4. Определение Верховного Суда от 04.12.2023 N 309-ЭС23-23156 по делу N А47-6915/2019

Из материалов дела следует, что ООО (далее в настоящем пункте - общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Оренбургской области с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в том числе в части доначисления налога на имущество организаций (далее в настоящем пункте - налог) за 2014 - 2016 годы.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужил в том числе вывод налогового органа о необоснованном применении обществом пониженной ставки по налогу, установленной [пунктом 3 статьи 380](#) Кодекса в редакции, действовавшей в спорный период, в отношении имущества (линии электропередач и электрические сети различных классов напряжения (10 кВ, 6 кВ) различных потребителей; комплектные распределительные устройства (КРУ); комплектные трансформаторные подстанции (КТП); элементы трансформаторных подстанций (ТП); блочные комплектные электрические сооружения (БКЭС); сети электроснабжения и установки электрохимической защиты оборудования; трансформаторы; устройства частотного регулирования; блок-бокс аппаратурный замерной установки; производственный корпус: шкаф пр 160а 2гр 2*160), которое используется обществом для собственных нужд, не для передачи электроэнергии третьим лицам, а также часть объектов не имеет отношения к передаче электрической энергии "транзитом" третьим лицам, подключенным к электросетям общества.

Решением суда, оставленным без изменения апелляционным судом, заявленные налогоплательщиков требования, в том числе в части доначисления налога, удовлетворены.

Суд округа, не согласившись с выводами нижестоящих инстанций, принятые по делу судебные акты отменил, в удовлетворении заявленных требований, в том числе в части доначисления налога, отказал.

Как отмечено судом кассационной инстанции, при постановке вывода о наличии у налогоплательщика права на применение пониженной ставки обложения налогом ([пункт 3 статьи 380](#) Кодекса в редакции, действовавшей в спорный период) в отношении ряда линий энергопередачи и сооружениям, являющихся их неотъемлемой частью, расположенных в границах энергохозяйства общества, суды обеих инстанций исходили из того, что спорные объекты функционально предназначены для передачи электроэнергии, как для собственных нужд, так и третьим лицам, и использовались для целей передачи электроэнергии; отсутствие у налогоплательщика статуса территориальной сетевой организации не означает отсутствие факта передачи электроэнергии через его электросети третьим лицам.

Суд округа не согласился с данным выводом с учетом того, что обществом не осуществлялась деятельность с использованием спорного имущества по передаче электрической энергии в понятии, определенном Федеральным [законом](#) от 26.03.2003 N 35-ФЗ "Об электроэнергетике", а именно не оказывались услуг по передаче электрической энергии, подлежащие государственному ценовому регулированию.

Учитывая, что спорная налоговая льгота по налогу в отношении линий электропередачи исходя из экономико-правового значения и целевой направленности может быть предоставлена только организациям, осуществляющим экономическую деятельность в сфере электроэнергетики и на балансе которых учитываются электрические сети и иные объекты электросетевого хозяйства, осуществляющие экономическую деятельность в сфере электроэнергетики, транспортировки энергии и входящие в единую национальную (общероссийскую) электрическую сеть, суд округа отметил, что налоговым органом, вопреки выводам судов, обоснованно было отказано налогоплательщику в применении рассматриваемой налоговой преференции.

Указанный правовой подход изложен также в [определении](#) Верховного Суда от 23.10.2020 N 309-ЭС19-19404.

[Определением](#) Верховного Суда от 04.12.2023 N 309-ЭС23-23156 обществу отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.