

*Демидова Е.Н.*

*студент*

*Государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования «Московский городской университет управления  
Правительства Москвы имени Ю.М. Лужкова».*

*Россия, г. Москва*

## **НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ ЗЕМЕЛЬНОГО НАЛОГА В ОТНОШЕНИИ ДЕТСКОГО ЛАГЕРЯ НА РЕМОНТЕ**

*Аннотация: в статье рассматривается практический опыт учреждения культуры г. Москвы, связанный с доначислением налога в отношении земельного участка под детским оздоровительным лагерем учреждения культуры г. Москвы.*

*Ключевые слова: налоговые риски, земельный налог, детский лагерь, местные власти, справедливость, Верховный суд РФ.*

*Demidova E. N.*

*student*

*Moscow Metropolitan Governance Yury Luzhkov University*

*Russia, Moscow*

## **TAX RISKS IN CALCULATING THE LAND TAX REGARDING THE CHILDREN'S CAMP FOR REPAIR**

*Abstract: the article deals with the practical experience of the Moscow cultural institution related to additional tax assessment in relation to the land plot under the children's recreation camp of the Moscow cultural institution.*

*Keywords: tax risks, land tax, children's camp, local authorities, justice, the Supreme court of the Russian Federation.*

Обязанность по уплате налогов предусмотрена законодательством Российской Федерации (далее – РФ), налогоплательщик не вправе от нее уклоняться, но имеет право воспользоваться установленными льготами.

В целях дополнительного стимулирования развития отрасли на уровне федерального законодательства предусматриваются возможность и механизмы установления отдельных льгот при уплате местных налогов для целей организации отдыха и оздоровления, в том числе и земельного.

Налоговый кодекс РФ (далее - НК РФ) определяет основной порядок начисления и уплаты местного налога, но сами ставки налога, а также льготы для определенных категорий налогоплательщиков предоставлено представительным органам муниципальных образований.

В результате многие гуманитарные начинания и идеи, положенные в основу федерального законодательства, нивелируются неспешным ритмом принятия решений и актуализации ранее принятых нормативно-правовых актов на местном уровне.

Как ни странно, с таким подходом удалось столкнуться учреждению, подведомственному Департаменту культуры города Москвы.

ГАУК "МОСГОРТУР" (далее – Учреждение, налогоплательщик) будучи добросовестным налогоплательщиком, применило пункт 2.1. Решения Совета депутатов городского Большие Вяземы Одинцовского муниципального округа Московской области от 26 сентября 2008 г. № 7/20 "О земельном налоге на территории городского поселения Большие Вяземы Одинцовского муниципального района Московской области", устанавливающий для земельных участков расположенных в границах поселения и

предназначенных для целей организации детских лагерей (не исключая времени нахождения их на ремонте) в размере 0, 1 процента кадастровой стоимости.

Распоряжением Департамента имущества города Москвы имущественный комплекс детского лагеря был передан Учреждению в оперативное управление в состоянии, требующем проведения целого комплекса мероприятий по капитальному ремонту корпусов и инженерных коммуникаций, текущему ремонту и благоустройству территорий.

Такая ситуация типична для Российской Федерации. Более шестидесяти процентов детских лагерей имеют морально и физически устаревшую инфраструктуру и требуют значительных капитальных вложений, временных и трудовых затрат. Лишь сорок процентов имеющейся инфраструктуры детских лагерей доступны для осуществления безопасного детского отдыха по всем нормам и правилам.

Ранее от уплаты земельного налога освобождались РФ, субъекты РФ и муниципальные образования.

В настоящий момент подобные льготы для организаций сектора государственного управления предоставляются на уровне субъектов и муниципальных образований, в том числе в соответствии с Законом города Москвы от 24.11.2004 г. № 74 "О земельном налоге".

Насколько эффективен данный механизм? Имеются ли проблемы местного налогообложения?

По данному поводу весьма примечательно решение, вынесенное Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы России по Московской области (далее – налоговый орган, инспекция) по итогам камеральной проверки по налоговой декларации за 2017 год, о привлечении Учреждения к ответственности за предусмотренное частью 1 статьи 122 НК РФ правонарушение, в виде штрафа в размере 1 422 463 рублей, доначислении земельного налога за 2017 год в сумме 14 224 626 рублей, начислении пени в сумме 1 742 012,96 рублей, на основании лишь того, что в

2017 году детский лагерь фактически не осуществлял деятельность по отдыху и оздоровлению детей в связи с проведением ремонтных работ, вследствие чего, применению подлежала ставка 1,5 процента при сохранении целевого использования для деятельности детского лагеря» носит беспрецедентный характер.

Инспекция посчитала, что Учреждение занизило сумму земельного налога, неправомерно применив налоговую ставку в размере 0,1 процента, в то время как для исчисления земельного налога подлежала применению ставка в размере 1,5 процента, поскольку "...Непосредственное использование для целей организации детского отдыха территории земельного участка не осуществлялось...".

Вышестоящий налоговый орган согласился с решением Инспекции.

За защитой своего права налогоплательщик вынужден был обратиться в суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Но суды всех трех инстанций поддерживали решение инспекции.

При вынесении указанных актов, суды, руководствуясь статьями 387, 388, 394 НК РФ и Решением Совета депутатов, пришли к необоснованному выводу, что применение пониженной налоговой ставки в размере 0,1 процента от кадастровой стоимости участка возможно только во время функционирования детского лагеря, а Учреждение не доказало, что использовало участок детского лагеря по целевому назначению, в связи с чем, налог необходимо рассчитывать с применением ставки 1,5 процента, как для прочих земель.

Минфин России в письме от 23 августа 2019 г. N 03-05-04-02/65421 отмечает, что согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Определении от 26.03.2019 N 820-О, правовое регулирование земельного налога носит комплексный характер и обеспечивается актами как налогового, так и земельного законодательства. Согласно Земельному кодексу Российской Федерации правовой режим земель определяется исходя из их принадлежности к той или иной категории

и разрешенного использования.

Кроме того, как ранее отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, при оценке возможности применения пониженной ставки земельного налога не может не учитываться целевое назначение земельного участка, являющегося объектом налогообложения (Определение от 8 ноября 2018 года N 2725-О).

Данное регулирование, исходя из находящихся в системной связи положений указанных федеральных законов, означает обязанность налогоплательщика использовать земельный участок в соответствии с видом разрешенного использования.

Возможность применения ГАУК "МОСГОРТУР" пониженной ставки земельного налога вытекает из его вида разрешенного использования, соответствующим сведениям из Единого государственного реестра недвижимости и фактическому использованию в целях организации детского оздоровительного лагеря.

Организация детского, семейного отдыха и оздоровления жителей города Москвы, находящихся в трудной жизненной ситуации (в том числе по одноименному Постановлению Правительства Москвы от 22 февраля 2017 г. № 56-ПП) является основной уставной деятельностью ГАУК "МОСГОРТУР".

При передаче детского лагеря в Устав ГАУК "МОСГОРТУР" были включены соответствующие изменения о присоединении указанного детского оздоровительного лагеря в форме обособленного подразделения.

По функциональному назначению объекты недвижимого имущества, входящие в имущественный комплекс детского лагеря: 5 (пять) спальных корпусов, медсанчасть, котельная, административно-бытовой корпус, здание для проживания персонала, складские помещения, теплосети, канализационно-насосная станция и другие – не могут использоваться для других целей, кроме как для организации деятельности детского лагеря.

Участок детского лагеря относится к категории земель особо охраняемых территорий и объектов и имеет вид разрешенного использования "туристическое обслуживание".

Классификатор видов разрешенного использования земельных участков, утвержденный Приказом Минэкономразвития России от 01.09.2014 N 540 "Об утверждении классификатора видов разрешенного использования земельных участков", размещение детских оздоровительных лагерей относит к туристическому обслуживанию с кодом 5.2.1.

По смыслу пункта 3 статьи 391 НК РФ налогоплательщики – организации самостоятельно определяют налоговую базу при расчете земельного налога на основании сведений из Единого государственного реестра недвижимости.

Пункт 2 статьи пункт 2 статьи 394 НК РФ довольно четко определяет позицию законодателя о допущении установления дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

В соответствии с пунктом 2.1. Решения Совета Депутатов г/п Большие Вяземы земельная ставка 0,1 процента от их кадастровой стоимости устанавливается в отношении земельных участков, предназначенных для целей организации детских лагерей и используемых непосредственно для осуществления данной деятельности.

Таким образом, применение льготной ставки следует из целей приобретения (предоставления) земельного участка.

В ходе мероприятий налогового контроля в рамках камеральной проверки (протокол осмотра участка детского лагеря) каких-либо доказательств, подтверждающих его использование не по целевому назначению, Инспекцией не выявлено.

Установлено, что проведена часть работ по капитальному ремонту жилых корпусов, инженерных коммуникаций и благоустройству территории детского лагеря.

В настоящее время работы по капитальному ремонту приостановлены в связи с ненадлежащим исполнением подрядчиком своих обязанностей. В отношении подрядчика введена процедура банкротства.

При этом неверно разделять применение пониженной налоговой ставки на время пребывания детей в лагере и отдельно на время проведения текущего либо капитального ремонта или реконструкции детского оздоровительного учреждения, так как выполнение целей и намерений на этот период не прекращается.

Данные выводы судов основаны на неверном применении закона и сделаны без учета ряда обстоятельств имеющих существенное значение по делу.

Наличие законных оснований для принятия оспариваемого акта Инспекцией не доказано.

Диспозицией статьи 31 НК РФ право налоговых органов проверять условия землепользования не установлено.

Налоговым органом при определении факта использования (неиспользования) налогоплательщиком земельных участков учитывается информация, предоставленная органами, на которых возложены функции по осуществлению земельного контроля.

В соответствии с пунктом 1.5 Административного регламента осуществления муниципального земельного контроля на территории Одинцовского муниципального района осуществляется Администрацией.

Результаты исследования земельного участка заявителя, а именно акт обследования земельного участка о выявлении нарушения земельного законодательства, в материалы дела налоговым органом не представлены.

Следовательно, нецелевого использования земельного участка, налоговым органом и судами не установлено.

Таким образом, судами неправомерно не приняты во внимание доказательства фактического использования земельного участка в качестве

объекта для целей организации детского лагеря и отсутствие доказательств использования участка в иных целях.

В основу судебных актов положены недопустимые доказательства, в частности письма Администрации и Совета депутатов г/п Большие Вяземы, органов, которые вопреки выводам судов, не являются уполномоченным на дачу письменных разъяснений положений нормативно-правовых актов муниципального образования.

Суды не учли и Положения Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", который разъяснил, что практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики.

Получается, что местные власти утратили интерес к стимулированию развития отрасли, для чего в свое время была установлена ставка 0, 1 процента, только забыли при этом уведомить налогоплательщиков путем внесения соответствующих изменений в соответствующие нормативно-правовые акты.

В соответствии со статьей 4 Федерального закона "Об автономных учреждениях" от 03 ноября 2006 N 174-ФЗ финансовое обеспечение содержания имущества (в том числе земельных участков) предоставленного (используемого) для оказания государственных услуг, включая уплату налогов, осуществляется за счет средств субсидий на выполнение государственного задания.

Исходя из логики решения инспекции и судебных актов целевая субсидия на время капитального ремонта детского лагеря должна содержать расходы на уплату земельного налога в повышенном размере.

В то время как в письме Министерства финансов Российской Федерации "О порядке применения ставок по земельному налогу по незастроенным участкам, выделенным судам общей юрисдикции" от 23 октября 2018 г. №03-



05-04-02/75066 говорится о том, пониженная ставка земельного налога применяется исходя из целевого назначения земли, и напрямую не связано со сроками завершения строительства на ней объектов недвижимости.

Очевидно, что суды допустили подмену понятий "организация детского оздоровительного лагеря" и "функционирование", так как в соответствии с пунктом 7 статьи 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Судами не исследовано значение грамматического толкования пункта 2.1. Решения Совета депутатов, а именно словосочетания "предназначенных для целей организации детских лагерей".

Под целями организации детского оздоровительного лагеря подразумевается деятельность, направленная на создание, развитие, эксплуатацию, содержание, обслуживание, техническое оснащение, проведение текущего и капитального ремонта детского оздоровительного лагеря, непосредственную деятельность по проведению отдыха.

Кроме того, как следует из положений Решения Совета депутатов, законодатель указал дополнительное условие – для целей организации детских лагерей не для ограничений условий применения льготы, а для соблюдения адресности ее предоставления.

Перечисленные обстоятельства привели к принятию судебных актов, возлагающих ответственность на Учреждение по формальным признакам, опровергаемым представленными доказательствами.

В связи с тем, что указанный детский лагерь является единственным детским оздоровительным лагерем, расположенным в границах г/п Большие Вяземы, правоприменительная практика отсутствует.

Да, риски доначисления налогов и риск наложения штрафных санкций являются самостоятельными из 12 основных рисков, нельзя о них забывать, но и рассчитать вероятность их наступления бывает крайне сложно.

Подана жалоба в Верховный суд РФ.

Остается надеяться на справедливость высшего судебного органа, в результате которой вынесенные по формальным основаниям судебные акты будут отменены, риск доначисления налога, останется риском, а право добросовестного налогоплательщика на положенные льготы непререкаемым.

#### **Использованные источники:**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [СПС КонсультантПлюс].
2. Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ "Об автономных учреждениях" [СПС КонсультантПлюс].
3. Закон г. Москвы от 24.11.2004 N 74 "О земельном налоге" [СПС КонсультантПлюс].
4. Постановление Правительства Москвы от 22 февраля 2017 г. № 56-ПП "Об организации отдыха и оздоровления детей, находящихся в трудной жизненной ситуации" [СПС КонсультантПлюс].
5. Решение Совета депутатов городского поселения Большие Вяземы Одинцовского муниципального района МО от 26.09.2008 N 7/20 (ред. от 12.04.2016) "О земельном налоге на территории городского поселения Большие Вяземы Одинцовского муниципального района Московской области" [СПС КонсультантПлюс].
6. Постановление администрации Одинцовского муниципального района МО от 25.01.2016 N 436 (ред. от 16.01.2019) "Об утверждении административного регламента осуществления муниципального земельного контроля на территории Одинцовского муниципального района Московской области" [СПС КонсультантПлюс].
7. Определение Конституционного суда РФ от 8 ноября 2018 г. № 2725-О [СПС КонсультантПлюс].
8. Определение Конституционного Суда РФ от 26.03.2019 N 820-О [СПС КонсультантПлюс].

9. Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" [СПС КонсультантПлюс].
10. Приказ Минэкономразвития России от 01.09.2014 N 540 (ред. от 04.02.2019) "Об утверждении классификатора видов разрешенного использования земельных участков" [СПС КонсультантПлюс].
11. Письмо Минфина России от 23 августа 2019 г. N 03-05-04-02/65421 [СПС КонсультантПлюс].
12. Письмо ФНС России от 23.10.2018 N БС-4-21/20676@ "О направлении письма Минфина России по вопросу о порядке применения ставок по земельному налогу по незастроенным участкам, выделенным судам общей юрисдикции" (вместе с <Письмом> Минфина России от 18.10.2018 N 03-05-04-02/75066 "О порядке применения ставок по земельному налогу по незастроенным участкам, выделенным судам общей юрисдикции") [СПС КонсультантПлюс].
13. Решение Арбитражного суда Московской области от 26 июля 2019 г. № 1-34230/2019 Режим доступа: <https://kad.arbitr.ru/>.
14. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 25 октября 2019 г. № 10АП-17428/2019 Режим доступа: <https://kad.arbitr.ru/>.
15. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17 февраля 2020 г. Ф05-25892/2019 Режим доступа: <https://kad.arbitr.ru/>.