



Санкт-Петербургский
государственный
университет

**Мониторинг судебно-арбитражной практики,
связанной с земельным налогом и налогом на
имущество организаций, физических лиц –
индивидуальных предпринимателей**

Владислав Алексеевич Савиных
доцент кафедры административного и финансового права
Юридического факультета СПбГУ

Санкт-Петербург
2023

Содержание мониторинга

Методологические основы мониторинга	3
1. Категории споров	4
2. Постановка проблемы	4
3. Процедура счетного контроля	5
4. Защита прав налогоплательщиков в публичном и исковом производстве	5
5. Распределение бремени доказывания	9
5.1. Презумпция отсутствия основания для применения льготы ..	9
5.2. Презумпция использования коммерческой организацией принадлежащего ей имущества для предпринимательской деятельности.....	12
5.3. Доказывание отрицательных фактов	13
5.4. Презумпция использования сельскохозяйственного земельного участка по назначению	14
5.5. Отсутствие сведений о распределении бремени доказывания в тексте судебного акта	17
6. Заключение	18
7. Перечень проанализированных судебных актов.....	19

Методологические основы мониторинга

Цели проведения мониторинга состоят в поиске ответа на следующие вопросы:

1. Каким образом в случае возникновения спора о правильности исчисления суммы налога к уплате, указанной в сообщении об исчисленной сумме налога, распределяется бремя доказывания между налоговым органом и налогоплательщиком в суде?
2. Кто в таком случае доказывает в суде правильность исчисления суммы налога - налоговый орган, произведший расчет на основании данных из ЕГРН и не осуществивший при этом мероприятий налогового контроля, или налогоплательщик, утверждающий, что налоговый орган ошибся в расчете/ характеристиках облагаемого объекта?

Акты и их положения, мониторинг правоприменительной практики по которым проводился:

Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, ст. 65, ч. 5 ст. 200
Налоговый кодекс Российской Федерации, п. 6 ст. 386, п. 5 ст. 397

Методика сбора правоприменительной практики:

При проведении мониторинга осуществлялся сбор актов арбитражных судов, размещенных в БД КонсультантПлюс в разделе Судебная практика, а также опубликованных на сайте <https://ras.arbitr.ru/> по состоянию на 28 ноября 2023 года, в которых истец:

- был не согласен с исчисленной суммой имущественного налога и в связи с этим обжаловал сообщение об исчисленной сумме налога (далее – сообщение) или опирающиеся на данное сообщение требование об уплате налога, требование об уплате задолженности, решение о взыскании за счет денежных средств, решение о взыскании на счет имущества налогоплательщика или иные акты или действия налогового органа;
- либо был не согласен с суммой имущественного налога, исчисленной налоговым органом в соответствующем сообщении, и уплаченной (взысканной) налогоплательщиком, и обращался с требованием о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы налога.

Поиск судебных актов осуществлялся по ключевым словам среди судебных актов, принятых за период с 2022 по 2023 годы. Период принятия актов ограничен с учетом того, что положения законодательства о направлении сообщений по земельному налогу и налогу на имущество организаций вступили в силу соответственно с 2021 года и 2023 года. Поэтому основная судебная практика начала формироваться с 2022 года. Во внимание принимались акты, связанные как с земельным налогом и налогом на имущество организаций, так и с транспортным налогом ввиду однородности нормативного регулирования, связанного с распределением бремени доказывания, применительно ко всем имущественным налогам.

В мониторинге были использованы все найденные акты апелляционных и кассационных судов, а также отдельные акты судов первой инстанции.

Всего в мониторинге было использовано 100 судебных актов.

1. Категории споров

В проанализированных судебных актах предметом спора между налоговым органом и налогоплательщиком выступали следующие вопросы:

1. Применение пониженной налоговой ставки для исчисления земельного налога в отношении земельных участков:
 - a. Для жилищного строительства – 33 судебных акта¹.
 - b. Сельскохозяйственного назначения², в том числе для дачного строительства³ и садоводства⁴ – 22 судебных акта.
 - c. Занятых объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса – 6 судебных актов⁵.
 - d. Предназначенных для размещения иных объектов – 6 судебных актов⁶.
2. Действие кадастровой стоимости объекта недвижимости во времени – 7 судебных актов⁷.
3. Наличие объекта налогообложения – 22 судебных акта⁸.
4. Иные вопросы – 4 судебных акта⁹.

Таким образом, в подавляющем большинстве проанализированных судебных актов спор между налоговым органом и налогоплательщиком был связан с определением налоговой ставки, применимой для исчисления земельного налога (67 судебных актов).

В аспекте вида налога предмет судебного спора в проанализированных судебных актах был связан с:

1. Транспортным налогом – 5 судебных актов¹⁰.
2. Налогом на имущество организаций – 2 судебных акта¹¹.
3. Земельным налогом – 93 судебных акта.

2. Постановка проблемы

Налогоплательщики-организации, не согласные с исчисленной налоговым органом в сообщении суммой налога могут защищать свои права:

- в публичном производстве – путем обжалования соответствующих актов налогового органа об исчислении или взыскании налога;
- и в исковом производстве – путем предъявления имущественных требований о возврате сумм излишне уплаченных или взысканных налогов.

Ключевая проблема, поставленная в рамках настоящего мониторинга, связана с распределением бремени доказывания между налоговым органом и налогоплательщиком, не согласным с суммой налога, исчисленной налоговым органом.

Согласно общим правилам ч. 1 ст. 65 АПК РФ при защите своих прав в исковом

¹ Здесь и далее приводятся номера судебных актов согласно п. 7 настоящего мониторинга «Перечень проанализированных судебных актов».

Судебные акты №№ 1, 4, 9, 10, 12, 13, 14, 16, 17, 20-22, 25, 27, 28, 32, 37, 41, 43, 44, 47, 49, 52, 60, 61, 66, 68, 70, 76, 79, 82, 91, 92.

² Судебные акты №№ 18, 23, 26, 40, 54, 56, 58, 63, 67, 74, 75, 81, 86, 95, 98/

³ Судебные акты №№ 19, 33, 36, 57, 59, 84.

⁴ Судебный акт № 24.

⁵ Судебные акты №№ 3, 6, 45, 49, 55, 78.

⁶ Судебные акты №№ 3, 8, 38, 42, 64, 69

⁷ Судебные акты №№ 5, 7, 15, 71, 87, 88, 90.

⁸ Судебные акты №№ 11, 29, 31, 34, 35, 46, 48, 50, 53, 62, 65, 73, 77, 80, 83, 85, 89, 93, 94, 96, 99, 100.

⁹ Судебные акты №№ 30, 51, 72, 97.

¹⁰ Судебные акты №№ 30, 31, 53, 65, 100.

¹¹ Судебные акты №№ 85, 96.

производстве, именно налогоплательщик, предъявивший иск, должен доказать основание заявленных требований. Напротив, при защите налогоплательщиком своих прав в публичном производстве, положения ч. 5 ст. 200 АПК РФ возлагают на налоговый орган обязанность по доказыванию законности и обоснованности оспариваемого акта.

В связи с этим возникают те вопросы, которые поставлены ранее при описании целей проведения мониторинга.

3. Процедура счетного контроля

Согласно п. 1 ст. 362, п. 1 ст. 382 и п. 2 ст. 396 Налогового кодекса РФ обязанность по исчислению имущественных налогов несет сам налогоплательщик-организация (далее – налогоплательщик). С учетом произведенного им расчета он подает в налоговый орган уведомление об исчисленной сумме налога (п. 9 ст. 58 НК РФ). На основании этого уведомления соответствующие суммы налога учитываются в совокупной налоговой обязанности (пп. 5 п. 5 ст. 11.3 НК РФ). Подача налоговой декларации в рассматриваемых случаях, законодательством не предусмотрена.

Затем в целях обеспечения полноты уплаты налога исчисление суммы налога производится уже налоговым органом. Результат этого исчисления отражается в сообщении, которое направляется налогоплательщику, по общему правилу, не позднее шести месяцев с момента наступления срока уплаты налога (п. 4 ст. 363, п. 6 ст. 386, п. 5 ст. 397 НК РФ).

Если налогоплательщик не согласен с исчисленной налоговым органом суммой налога, то он вправе подать в налоговый орган пояснения и подтверждающие документы в течение двадцати дней (п. 6 ст. 363 НК РФ). По результатам рассмотрения пояснений налоговый орган либо отказывает в пересчете суммы налога, либо соглашается с необходимостью пересчета и направляет налогоплательщику уточненное сообщение. После завершения этой процедуры именно сообщение становится основой для формирования совокупной обязанности на едином налоговом счете (пп. 7 п. 5 ст. 11.3 НК РФ), замещающая собой ранее поданное налогоплательщиком уведомление об исчисленной сумме налога.

Сказанное позволяет прийти к выводу, что совокупность действий по расчету суммы налога налоговым органом, последующему выставлению сообщения, рассмотрению пояснений налогоплательщика и принятию по ним решения, по существу, представляет собой контрольную процедуру, введенную законодателем вместо камеральной налоговой проверки в целях обеспечения полноты уплаты имущественных налогов. У этой контрольной процедуры пока нет самостоятельного названия, далее для простоты изложения мы будем именовать её счетным контролем.

4. Защита прав налогоплательщиков в публичном и искомом производстве

Результатом счетного контроля выступает сообщение (уточненное сообщение). В проанализированных актах суды по-разному разрешали вопрос о правовой природе сообщения и допустимости его обжалования.

В одних случаях суды указывали, что сообщение носит информационный характер, не устанавливает для налогоплательщика каких-либо обязательных предписаний и потому не является ненормативным правовым актом и не подлежит обжалованию в судебном порядке¹². Поэтому налогоплательщику, не согласному с исчисленной суммой налога,

¹² Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.02.2023 № Ф05-559/2023 по делу № А40-76087/2022, Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2022 № 15АП-4665/2022 по делу № А53-32897/2021.

следует обжаловать те последующие ненормативные акты, которые возлагают для него конкретные обязанности: требование об уплате налога, решение о взыскании и пр.

В других случаях суды прямо¹³ или косвенно¹⁴ (допуская его судебное обжалование) признают сообщение ненормативным актом, допуская как его изолированное обжалование, так и обжалование вместе с принимаемыми впоследствии требованием об уплате налога или решением о взыскании. Этот подход проявлен в судебной практике в большей степени.

В рамках действующего регулирования, когда сообщение выступает основанием для формирования совокупной обязанности налогоплательщика (пп. 5 п. 5 ст. 11.3 НК РФ), не возникает сомнений в том, оно может быть признано индивидуальным правовым актом и доступно к самостоятельному обжалованию. Однако затруднение судов можно понять, поскольку до появления положений ст. 11.3 НК РФ даже терминологически сообщение казалось ближе к информационным актам, нежели обязывающим.

Однако с учетом природы счетного контроля как контрольной процедуры, направленной на проверку полноты уплаты налога, результат этой процедуры, выраженный в сообщении, по своему правовому значению не отличается от результата выездной или камеральной налоговой проверки, выражаемых в соответствующих решениях, принимаемых по итогам проверки (ст. 101 НК РФ). Сообщение, как и решение, принимаемое по итогам налоговой проверки, устанавливает действительную сумму налоговых обязательств налогоплательщика, рассчитанную налоговым органом. Все эти акты являются основой для приведения в действие механизма принудительного исполнения налоговой обязанности (ст. 45, 46, 69 НК РФ и пр.), а потому являются обязательными для налогоплательщика.

Использование в законодательстве термина «сообщение» создает иллюзию, что само оно носит исключительно информационный характер, а в его основании лежит какой-то иной ненормативный акт налогового органа, устанавливающий сумму налоговых обязательств налогоплательщика. Сообщение же лишь доводит до налогоплательщика сведения о содержании этого акта. Поэтому, не находя указания на такой акт в законодательстве, налогоплательщики, не согласные с исчисленной налоговым органом суммой налога, зачастую обращались в суд с требованием об обжаловании самих действий налогового органа по исчислению налога¹⁵, в том числе указывая, что результат этих действий выражен в сообщении¹⁶.

Полагаем, что с точки зрения определения ненормативного акта, подлежащего обжалованию при несогласии налогоплательщика с исчисленной суммой налога, лишено смысла разграничение действий по исчислению суммы налога и сообщения, в котором фиксируется результат этого исчисления. Сообщение (в том числе уточненное) является тем единственным актом, который принимает налоговый орган по итогам счетного контроля. Поэтому весь правовой эффект этой контрольной процедуры сосредоточен именно в сообщении.

С учетом всего изложенного можно признать, что сообщение является

¹³ Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.05.2022 № 15АП-6260/2022 по делу № А32-57643/2021

¹⁴ Постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.06.2023 № Ф04-2351/2023, Постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.11.2022 № Ф07-15773/2022 по делу № А56-107268/2021 и пр.

¹⁵ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.09.2022 № Ф09-5417/22 по делу № А60-58663/2021, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2023 по делу № А41-95277/21 и пр.

¹⁶ Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2023 № 10АП-4344/2023 по делу № А41-62486/2022, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.08.2023 № Ф09-3070/23 по делу № А60-69427/2021, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14.12.2022 № Ф08-13443/2022 по делу № А53-43450/2021, Постановление Двадцать первого арбитражного апелляционного суда от 30.01.2023 № 21АП-5675/2022 по делу № А83-23686/2021 и пр.

ненормативным правовым актом, обязательным для исполнения налогоплательщиком и потому доступно для самостоятельного обжалования.

Заметим, что истцы, не согласные с исчисленной суммой налога, по-разному подходили к выбору конкретных обжалуемых актов налогового органа, и помимо действий налогового органа по исчислению суммы налога обжаловали также:

1. Сообщение¹⁷.
2. Требование об уплате налога, принятое с учетом исчисленной в сообщении суммы налога¹⁸.
3. Требование об уплате налога и сообщение¹⁹.
4. Решение о взыскании, принятое с учетом исчисленной в сообщении суммы налога²⁰.
5. Требование об уплате налога и решение о взыскании²¹.
6. Отказ налогового органа в пересчете суммы налога по итогам рассмотрения пояснений налогоплательщика²².
7. Отказ налогового органа в возврате суммы налога²³.
8. И иные конфигурации данных требований²⁴.

Суды преимущественно рассматривают все эти варианты защиты в качестве равновозможных и направленных на достижение одной и той же цели – пересчет налоговым органом суммы налога с её последующим зачетом или возвратом. Во всех этих случаях предметом спора выступает правильность исчисления налоговым органом суммы соответствующего налога. Поэтому в этих делах, в конечном итоге, суд всегда разрешает спор о законности сообщения, в котором и выражается результат исчисления суммы налога налоговым органом.

В связи с этим отдельные суды исходят из того, что требование об уплате налога и решение о взыскании опираются на сообщение и потому могут быть обжалованы изолированно без обжалования сообщения только по мотивам нарушения сроков и порядка их принятия, но не по мотиву необоснованности начисления сумм налога²⁵. При этом суды

¹⁷ Постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.06.2023 № Ф04-2351/2023, Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.11.2022 № Ф07-15773/2022 по делу № А56-107268/2021, Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2023 № 19АП-1739/2023 по делу № А14-4081/2022, Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.06.2022 № 11АП-6608/2022 по делу № А55-36157/2021, Решение Арбитражного суда Московской области от 15.11.2023 по делу № А41-36081/23, Решение Арбитражного суда Московской области от 31.08.2023 по делу № А41-35140/2023 и пр.

¹⁸ Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 17.10.2023 по делу № А27-21943/2022, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 22.08.2023 № 10АП-14573/2023 по делу № А41-75708/2021, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2023 по делу № А41-96821/2022 и пр.

¹⁹ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.11.2023 по делу № А65-23807/2022, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.08.2022 № Ф08-7899/2022 по делу № А53-32897/2021 и пр.

²⁰ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.11.2023 по делу № А56-35652/2023 и пр.

²¹ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.02.2023 № Ф08-537/2023 по делу № А32-56005/2021, Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 15.11.2023 по делу № А37-2100/2022 и пр.

²² Постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.09.2023 по делу № А41-19483/2022, Решение Арбитражного суда Тюменской области от 15.11.2023 по делу № А70-18144/2023 и пр.

²³ Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.10.2023 по делу № А32-42328/2022

²⁴ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.08.2023 по делу № А53-28967/2022, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.08.2023 по делу № А60-56734/2022 и пр.

²⁵ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 09.12.2022 № Ф06-22890/2022 по делу № А65-7867/2022, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2023 № 10АП-13477/2023 по

опираются на применение по аналогии п. 63 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»²⁶.

Налогоплательщик, не согласный с исчисленной налоговым органом суммой налога, вправе прибегнуть и к альтернативному способу защиты своих прав, потребовав вернуть излишне уплаченный (взысканный) налог. Суды допускают свободную конкуренцию этого способа защиты с обжалованием соответствующих актов налогового органа. В двух делах нижестоящие суды заняли позицию, ограничивающую эту конкуренцию, подчеркнув, что налогоплательщик, не согласный с исчисленной суммой налога, может требовать возврата только, если предварительно оспорил сообщение. Однако такой подход был признан ошибочным кассационными судами²⁷ с опорой на позицию Верховного Суда РФ, выраженную в п. 28 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 19.10.2016), согласно которой

«Налогоплательщик вправе обратиться в суд с имущественным требованием о возврате (возмещении) сумм излишне взысканных налогов, пеней и штрафов независимо от оспаривания ненормативных актов налогового органа, на основании которых указанные суммы были взысканы».

При этом Верховный Суд РФ подчеркивает, что

«В том случае, когда налогоплательщик инициирует процедуру истребования излишне взысканного налога, суд также решает вопрос о законности ненормативного правового акта, но по ее результатам возможно обязательство налогового органа возратить налог, уже взысканный в излишней сумме на основании незаконного акта, без его признания недействительным».

Таким образом, налогоплательщик, не согласный с суммой налога, исчисленной налоговым органом, вправе свободно выбрать способ защиты своих прав: либо обжалование соответствующего акта налогового органа, либо предъявление имущественного требования о возврате налога²⁸. Однако в обоих случаях суд будет разрешать спор о законности сообщения, в котором и выражается результат исчисления суммы налога налоговым органом. То есть независимо от выбранного способа защиты именно законность сообщения является предметом судебного контроля, только в публичном производстве суд осуществляет прямой судебный контроль, а в исковом – косвенный.

делу № А41-96821/2022, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 08.08.2023 по делу № А41-2291/23, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2023 по делу № А41-81953/2022, Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 10.11.2022 № 01АП-7119/2022 по делу № А11-166/2022.

²⁶ «Установление пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ обязательной досудебной процедуры только в отношении обжалования решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения обусловлено тем обстоятельством, что все последующие ненормативные правовые акты (равно как и действия, направленные на взыскание налогов, пеней, штрафа) принимаются (совершаются) налоговыми органами исключительно во исполнение названных решений, то есть являются собой механизм их реализации.

В связи с этим оспаривание таких актов возможно только по мотивам нарушения сроков и порядка их принятия, но не по мотиву необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа либо грубого нарушения процедуры при принятии решений о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности».

²⁷ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2023 № Ф05-15430/2022 по делу № А40-143580/2021, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.06.2023 № Ф08-4687/2023 по делу № А32-15848/2022

²⁸ Заметим, что с 2025 года вступят в силу изменения в ст. 138 НК РФ, которые призваны исключить возможность предъявления налогоплательщиком имущественных требований о возврате налога, если он предварительно не обжаловал соответствующие акты налогового органа в досудебном порядке -- см. Федеральный закон от 31.07.2023 № 389-ФЗ.

Заметим, что лишь в восьми²⁹ из проанализированных судебных актов налогоплательщики предъявили имущественное требование о возврате излишне уплаченного (взысканного) налога. Во всех прочих случаях они обращались за обжалованием соответствующих актов налогового органа (92 судебных акта).

5. Распределение бремени доказывания

Распределить доказательственное бремя – это означает сделать предположение о наличии либо отсутствии юридических фактов в пользу одной из сторон. Если другая сторона утверждениями или доказательствами не сможет убедить суд в ложности такого предположения, то предположение трансформируется в утверждение о наличии искомого факта³⁰.

Различие в распределении бремени доказывания законности и обоснованности административного акта при прямом и косвенном судебном контроле, обусловленное положениями ч. 1 ст. 65 и ч. 5 ст. 200 АПК РФ, признается исследователями³¹, хотя зачастую и подвергается критике³². В проанализированных судебных актах в условиях публичного производства суды также констатировали возложение согласно ч. 1 ст. 200 АПК РФ бремени доказывания незаконности и обоснованности обжалуемого акта на налоговый орган³³. А в условиях искового производства – на налогоплательщика, требующего возврата суммы налога³⁴.

Однако, как будет показано далее, применительно к рассматриваемой сфере имущественных налогов это различие не является столь кардинальным, как может показаться на первый взгляд, а распределение бремени доказывания в большинстве споров было предопределено не указанными положениями АПК РФ, а доказательственными презумпциями и правилами логики.

5.1. Презумпция отсутствия основания для применения льготы

Сумма имущественного налога исчисляется налогоплательщиком и налоговым органом путем установления налоговой базы, применимой налоговой ставки, налоговых льгот, налогового вычета и т.д. Каждый из этих элементов налогообложения может быть связан с различными фактами. Например, для установления ставки 0,3%, применимой к землям сельскохозяйственного назначения, необходимо установить целевое назначение,

²⁹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2023 № Ф05-15430/2022 по делу № А40-143580/2021, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.08.2022 № Ф06-20554/2022 по делу № А65-18252/2021, Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2023 по делу № А55-36945/2022, Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.10.2023 по делу № А13-11363/2023, Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2023 по делу № А50-9711/2023, Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2022 по делу № А56-107577/2021, Решение Арбитражного суда Вологодской области от 27.09.2023 по делу № А13-11363/2023, Решение Арбитражного суда Оренбургской области от 31.07.2023 по делу № А47-14284/2022.

³⁰ Баулин О.В. Бремя доказывания при разбирательстве гражданских дел. М.: Городец, 2004. С. 86.

³¹ Смагина Е.С. Участие государства в современном цивилистическом процессе: монография. Москва: Статут, 2021. С. 248-249.

³² Немцева В.Б. Некоторые проблемы соотношения гражданского и административного судопроизводства в судах общей юрисдикции // Вестник гражданского процесса. 2016. № 1. С. 207-208.

³³ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.08.2023 по делу № А53-28967/2022, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19.06.2023 № Ф09-3308/23, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 22.11.2022 № Ф06-24405/2022 по делу № А72-13122/2021, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.09.2022 № Ф08-8501/2022 по делу № А32-57643/2021, Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.09.2023 по делу № А53-9006/2022, Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2023 № 18АП-3360/2023 по делу № А07-19954/2022 и пр.

³⁴ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.08.2022 № Ф06-20554/2022 по делу № А65-18252/2021

вид разрешенного использования земельного участка, а также подтвердить, что участок фактически используется для сельскохозяйственного производства (пп. 1 п. 1 ст. 394 НК РФ).

В связи с этим для подтверждения правильности исчисления суммы налога необходимо доказать всю совокупность фактических обстоятельств, которые лежат в основании расчета налога. При этом не всегда бремя доказывания этой совокупности целиком будет возложено либо на налогоплательщика, либо на налоговый орган, что обусловлено действием доказательственных презумпций, которые способны переложить бремя доказывания отдельных фактов.

Так, в деле, рассмотренном Семнадцатым арбитражным апелляционным судом, налогоплательщик оспаривал отказ налогового органа в пересчете земельного налога по ставке 0,3% в отношении земельного участка сельскохозяйственного назначения. В ранее направленном сообщении налоговый орган исчислил земельный налог по ставке 1,5%, поскольку, по его мнению, земельный участок не использовался для сельскохозяйственного производства.

Распределяя бремя доказывания, суд оттолкнулся от общих положений ч. 5 ст. 200 АПК РФ о возложении на налоговый орган бремени доказывания законности и обоснованности принятого акта. Однако далее он отметил, что:

«налоговая ставка 0,3 процентов по своей сути является налоговой льготой, предоставляемой в целях стимулирования использования сельскохозяйственных земель по их прямому назначению, наличие оснований для ее применения должен обосновать налогоплательщик...

Следовательно, в случае отнесения земельного участка к землям сельскохозяйственного назначения именно на налогоплательщика как на лицо, применяющее пониженную ставку земельного налога, возложена обязанность доказать факт непосредственного использования им таких участков для сельскохозяйственного производства».

Таким образом, на налогоплательщика судом возложено бремя доказывания оснований для применения пониженной ставки, что и выступало основным предметом спора. Одновременно это не исключает для налогового органа необходимости доказать иные основания принятия обжалуемого акта: что применяемая налоговая ставка составляет именно 1,5%, и она не снижена в соответствующем муниципальном образовании, что наличествует сам объект налогообложения и т.д.

Иными словами, налоговый орган в любом случае несет бремя доказывания правильности исчисленной им суммы налога в том смысле, что он должен обосновать произведенный им расчет. Но если при этом орган не применяет льготную ставку налога или не предоставляет налогоплательщику иную льготу, то сделанный вывод не означает, что на налоговом органе лежит также бремя доказывания отсутствия оснований для применения льгот. Напротив, доказывать основания для получения льготы должен налогоплательщик.

Этот вывод является проявлением общего подхода, в соответствии с которым распределение бремени доказывания перед лицом суда не может быть осуществлено в отрыве от того, как это бремя было распределено в предшествующих передаче спора в суд процедурах налогового контроля³⁵. Поскольку на этапе осуществления налогового контроля именно налогоплательщик обязан обосновать право на получение налоговой льготы (пп. 3 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 52, ст. 56 НК РФ), он сохраняет эту обязанность и в случае передачи на рассмотрение суда соответствующего спора с налоговым органом. В

³⁵ Шварц М.З. Существует ли презумпция добросовестности налогоплательщика? // Арбитражные споры. 2020. № 2. С. 117 - 132.

противном случае обращение к судебной защите могло бы использоваться налогоплательщиком для снятия с себя бремени доказывания оснований для применения льготы и переложения на налоговый орган бремени доказывания уже факта отсутствия оснований для льготы, что нельзя признать обоснованным.

Таким образом, в данном случае имеет место юридическая презумпция отсутствия оснований для применения льготы налогоплательщиками.

В связи со сказанным в тех проанализированных судебных актах, где вопрос о распределении бремени доказывания был раскрыт судом, чаще всего суды подчеркивали, что бремя доказывания оснований для применения пониженной налоговой ставки лежит на налогоплательщике, а не налоговом органе³⁶. При этом данный вывод был сделан судами, независимо от того, в исковом порядке³⁷ или публичном³⁸ налогоплательщик осуществлял защиту своих прав.

Таким образом, действие доказательственных презумпций приводит к фрагментации совокупности фактов, подтверждающих правильность исчисления налоговым органом суммы налога, при которой бремя доказывания части фактов будет лежать на налоговом органе, а наличие другой части фактов (например, отсутствие оснований для применения льгот) может презюмироваться.

Необходимо отметить, что значение сделанного вывода выходит за пределы доказывания оснований права на применения налоговых льгот. Счетный контроль опирается на представление о том, что в большинстве случаев в распоряжении налогового органа есть вся информация, необходимая для расчета налога. Поэтому эта процедура не предполагает необходимости получения от налогоплательщиков каких-либо документов до выставления сообщения. Там же, где информации у налогового органа оказалось недостаточно, что привело к неправильному расчету, по мысли законодателя налогоплательщик должен дать пояснения и указать налоговому органу на его ошибки. После подачи пояснения у налогового органа есть один месяц (два с учетом возможности продления) на сбор недостающих доказательств (п. 7 ст. 363 НК РФ).

С учетом сказанного можно прийти к выводу, что на этапе счетного контроля на налоговом органе лежит бремя доказывания своего расчета на основе имеющихся в его распоряжении сведений: из ЕГРН и от ГИБДД (п. 4 ст. 85 НК РФ), сведений от публичных органов земельного контроля (п. 18 ст. 396 НК РФ), сведений от органов социальной защиты (п. 19 ст. 396 НК РФ) и пр., без проведения иных мероприятий налогового контроля.

³⁶ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.10.2023 № Ф06-8459/2023 по делу № А55-28454/2022, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.08.2023 № Ф09-3070/23 по делу № А60-69427/2021, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.06.2023 № Ф08-4687/2023 по делу № А32-15848/2022, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.04.2023 № Ф05-5122/2023 по делу № А41-25938/2022, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 31.03.2023 № Ф01-465/2023 по делу № А11-2995/2022, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 28.02.2023 № Ф10-6492/2022 по делу № А14-3058/2022, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.02.2023 № Ф08-537/2023 по делу № А32-56005/2021, Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.02.2023 № Ф02-137/2023 по делу № А10-5961/2021, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.09.2022 № Ф05-18721/2022 по делу № А41-72827/2021, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.09.2022 № Ф09-5417/22 по делу № А60-58663/2021, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.08.2022 № Ф08-7899/2022 по делу № А53-32897/2021, Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 17.10.2023 по делу № А27-21943/2022, Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2023 № 19АП-1739/2023 по делу № А14-4081/2022, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2023 по делу № А41-96821/2022, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2023 № 10АП-4344/2023 по делу № А41-62486/2022.

³⁷ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.06.2023 № Ф08-4687/2023 по делу № А32-15848/2022.

³⁸ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.08.2023 № Ф09-3070/23 по делу № А60-69427/2021, Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.02.2023 № Ф02-137/2023 по делу № А10-5961/2021 и пр.

Бремя опровержения правильности этого расчета лежит уже на налогоплательщике. Ввиду отмеченной ранее взаимосвязи правил доказывания на досудебном этапе и в суде, аналогичным образом должно распределяться бремя доказывания и в судебном споре.

Так, при возникновении спора о наличии объекта налогообложения налоговому органу для выполнения бремени доказывания достаточно сослаться на сведения ЕГРН, в соответствии с которыми за налогоплательщиком зарегистрированы права на объект недвижимости. И уже налогоплательщик, несогласный с таким расчетом, должен доказывать отсутствие объекта налогообложения³⁹.

С учетом изложенного распределение бремени доказывания определяется не только общими положениями ч. 1 ст. 65 и ч. 5 ст. 200 АПК РФ, но на него влияют также доказательственные презумпции как нормативно закрепленные так и фактические, и общие законы логики, которые хотя и не закрепляются нормативно, но не могут быть проигнорированы, поскольку безусловно влияют на судебное познание⁴⁰.

5.2. Презумпция использования коммерческой организацией принадлежащего ей имущества для предпринимательской деятельности

Вторым примером используемой судами доказательственной презумпции выступает презумпция использования коммерческой организацией принадлежащего ей имущества для предпринимательской деятельности.

С 2020 года земельные участки, приобретенные для индивидуального жилищного строительства и используемые в предпринимательской деятельности исключены из числа тех объектов, на которые распространяется пониженная ставка налога в размере 0,3% (абз. 3 пп. 1 п. 1 ст. 394 Налогового кодекса).

Обществу с ограниченной ответственностью принадлежал земельный участок под индивидуальное жилищное строительство. Налоговый орган направил обществу сообщение, согласно которому земельный налог за 2020 год был исчислен налоговым органом по ставке 1,5%. При этом налоговый орган исходил из того, что поскольку земельный участок принадлежит коммерческой организации, постольку он используется в предпринимательской деятельности. Налогоплательщик, не согласившись с таким расчетом, обратился в суд с требованием о признании недействительным сообщения.

Арбитражный суд Московского округа посчитал, что сама принадлежность участка коммерческой организации еще не свидетельствует об использовании его в предпринимательской деятельности. Также суд на основании ч. 5 ст. 200 АПК РФ возложил на налоговый орган обязанность по доказыванию факта использования участка в предпринимательской деятельности, пришел к выводу, что налоговый орган не справился с этим бременем, и установил, что земельный участок вообще не использовался налогоплательщиком для строительства.

Однако с такой позицией не согласился Верховный Суд РФ, который установил, что воля законодателя при установлении ставки в 0,3% была направлена на поддержку граждан, использующих земельные участки для удовлетворения собственных нужд, связанных с проживанием. Тот факт, что участок не использовался налогоплательщиком для строительства, не исключает возможности использования его для предпринимательской деятельности путем последующей продажи и получения прибыли от реализации, путем передачи участка в залог и т.д. Также и само осуществление коммерческой организацией жилищного строительства на участке является формой реализации предпринимательской

³⁹ Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 15.11.2023 по делу № А37-2100/2022, Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.10.2023 по делу № А32-42328/2022, Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.06.2022 № 11АП-6608/2022 по делу № А55-36157/2021 и пр.

⁴⁰ Шварц М.З. Там же.

деятельности. Поэтому

«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 Налогового кодекса».

Таким образом, Верховным Судом РФ было признано существование презумпции, в соответствии с которой, если земельный участок принадлежит коммерческой организации, то сам по себе этот факт уже свидетельствует об использовании его в предпринимательской деятельности. В дальнейшем суды неоднократно воспроизводили этот подход в своих актах⁴¹.

5.3. Доказывание отрицательных фактов

Заметим, что если с 2020 года неиспользование участка в предпринимательской деятельности отнесено законодателем к числу условий применения пониженной ставки, значит, с учетом сказанного в п. 3.1 настоящего мониторинга соблюдение этого условия должен доказывать налогоплательщик, а не налоговый орган. Однако Арбитражный суд Московского округа в описанном выше деле исходил из того, что данное условие предполагается соблюденным, а бремя доказывания его несоблюдения налогоплательщиком возлагается на налоговый орган. В этой части Верховный Суд РФ не выразил согласия с выводами нижестоящего суда, но и не признал их ошибочными. В иных делах суды также иногда возлагали именно на налоговый орган бремя доказывания факта неиспользования участка для предпринимательской деятельности как предпосылки для применения ставки 1,5%⁴². Является ли это проявлением противоречия в судебной практике и несогласия отдельных судей с необходимостью возложения на налогоплательщиков бремени доказывания основания для применения налоговых льгот?

Полагаем, что нет. Возложение на налоговый орган бремени доказывания факта использования земельного участка в предпринимательской деятельности выступает следствием применения судами общего правила логики, в соответствии с которым «отрицательные факты не доказываются»⁴³. Поэтому налогоплательщик, утверждающий, что он не использует земельный участок в предпринимательской деятельности, освобождается от доказывания данного факта, а на налоговый орган возлагается бремя доказывания противоположного положительного факта использования земельного участка в предпринимательской деятельности. Хотя данное правило доказывания отрицательных фактов общеизвестно, однако оно продолжает вызывать разногласия в вопросе о границах своего применения. Не вызывает сомнений, что некоторые отрицательные факты можно доказать с помощью доказывания связанных с ними положительных фактов. В подобных ситуациях освобождение стороны от бремени доказывания отрицательного факта далеко не всегда будет оправдано.

По одному из проанализированных дел товарищество собственников недвижимости имело в собственности земельные участки для дачного строительства. Налогоплательщик

⁴¹ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 23.05.2023 № Ф07-4684/2023 по делу № А21-4316/2022, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.04.2023 по делу № А41-41539/2022, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 24.04.2023 № Ф08-998/2023 по делу № А01-70/2022, Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2023 по делу № А68-3640/2022 и пр.

⁴² Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2023 № Ф05-15430/2022 по делу № А40-143580/2021, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.02.2023 № Ф05-559/2023 по делу № А40-76087/2022, Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2022 № 17АП-4437/2022-АК по делу № А60-63160/2021

⁴³ Необходимо признать, что суды не указывают прямо на применение данного правила в тексте судебных актов.

исчислил и уплатил налог по пониженной ставке 0,3%. Налоговый орган направил налогоплательщику сообщение, в соответствии с которым налог был исчислен по ставке 1,5%. Причиной стало то, что, по мнению налогового органа, земельные участки использовались в предпринимательской деятельности, а этот факт с учетом местного законодательства препятствовал применению пониженной ставки. Налогоплательщик не согласился с таким расчетом и обратился в суд за признанием недействительным требования об уплате налога.

Товарищество собственников недвижимости является некоммерческой организацией, поэтому нет основания для применения презумпции использования земельных участков в предпринимательской деятельности. Условием для применения ставки 0,3% является отрицательный факт – неиспользование земельного участка в предпринимательской деятельности. Несмотря на это, суд возложил бремя доказывания этого факта на налогоплательщика, как претендующего на применение льготной налоговой ставки. При этом суд указал, что для выполнения этого бремени налогоплательщик должен представить доказательства использования земельных участков под дачное строительство, то есть доказать связанный с отрицательным положительный факт. Налогоплательщик не справился с этим бременем, налоговый орган, напротив, представил доказательства использования земельных участков в предпринимательской деятельности, поэтому суд согласился с обоснованностью применения налоговым органом ставки 1,5%⁴⁴.

С учетом изложенного распределение бремени доказывания факта неиспользования земельного участка в предпринимательской деятельности, зависит от того, видит ли суд в конкретном деле основания для применения правила «отрицательные факты не доказываются». Если суд не находит таких оснований, то бремя доказывания возлагается на налогоплательщика⁴⁵. Если суд видит такие основания, то бремя доказывания использования участка в предпринимательской деятельности возлагается на налоговый орган⁴⁶.

Таким образом, доказательственные презумпции и правила логики могут находиться в сложном взаимодействии друг с другом, при котором их применение приводит к возложению бремени доказывания на противоположные стороны спора, как в примере с презумпцией, указанной в п. 5.1 настоящего мониторинга и правила, описываемого в настоящем пункте. В результате возникает необходимость в определении того, какая из презумпций или какое из правил имеет приоритет. Эта задача решается судом в каждом конкретном деле исходя из сущности доказываемого факта.

5.4. Презумпция использования сельскохозяйственного земельного участка по назначению

Еще одна группа споров связана с доказыванием фактического использования земельных участков по назначению.

Так, налогоплательщику на праве собственности принадлежал земельный участок сельскохозяйственного назначения. Налоговый орган направил сообщение, согласно которому земельный налог был исчислен по ставке 1,5%. Причиной послужило то, что, по мнению налогового органа, земельный участок не использовался по целевому назначению. При этом налоговый орган опирался на сведения об основных видах деятельности

⁴⁴ Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2023 по делу № А41-96821/2022

⁴⁵ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.10.2023 № Ф06-8459/2023 по делу № А55-28454/2022, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.09.2022 № Ф09-5417/22 по делу № А60-58663/2021, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16.08.2022 № Ф08-7955/2022 по делу № А32-49374/2021, Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.08.2022 № 15АП-13291/2022 по делу № А32-7135/2022, Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2022 № 01АП-2627/2022 по делу № А79-8259/2021.

⁴⁶ См. сноску № 41.

налогоплательщика, указанных в ЕГРЮЛ, малую численность работников, отсутствие расходов, связанных с сельскохозяйственным производством, и результаты осмотра земельного участка, проведенного самим налоговым органом. Налогоплательщик обратился в суд с требованиями о признании незаконным отказа в пересчете налога по ставке 0,3% и настаивал, что участок использовался для сельскохозяйственного производства.

С учетом того, что применение пониженной ставки является льготой, суд возложил бремя доказывания факта использования земельного участка для сельскохозяйственного производства на налогоплательщика. Налогоплательщик не справился с доказыванием, в результате чего суд признал обоснованным применение налоговым органом ставки 1,5%⁴⁷.

В аналогичных делах суды также возлагают бремя доказывания факта использования земельного участка по назначению на налогоплательщика⁴⁸. В связи с этим можно сделать вывод, что суды не признают существование презумпции использования сельскохозяйственного земельного участка по целевому назначению. Однако необходимо учитывать следующее.

Как уже было отмечено, при осуществлении счетного контроля налоговой орган располагает весьма ограниченным перечнем сведений, полученных преимущественно в порядке межведомственного взаимодействия. К вопросу определения фактического вида использования земельного участка относится только информация, получаемая от органов земельного контроля (п. 18 ст. 396 НК РФ). Данные органы передают налоговым органам сведения о выдаче предписаний при выявлении нарушений, связанных с неиспользованием земельных участков для сельскохозяйственного производства. При этом согласно п. 7.2 ст. 396 НК РФ со дня совершения нарушения (или дня выявления нарушения – при отсутствии сведений о дне совершения нарушения) и до 1 числа месяца, в котором устранено выявленное нарушение, в отношении соответствующего земельного участка применяется ставка 1,5%.

Таким образом, в порядке межведомственного взаимодействия налоговый орган получает только сведения о неиспользовании участка по назначению. Получить доказательства того, что участок сельскохозяйственного назначения фактически используется для сельскохозяйственного производства, налоговый орган может только от самого налогоплательщика. Однако налогоплательщик освобожден от необходимости подавать декларацию, а сообщение выставляется налоговым органом на основании имеющихся в его распоряжении сведений. Как следствие, в подавляющем большинстве случаев налоговый орган не имеет документов, подтверждающих, что земельный участок сельскохозяйственного назначения используется для сельскохозяйственного производства и потому может исчислять налог по ставке 1,5%. И только если налогоплательщик, предоставляя пояснения, докажет факт использования участка для сельскохозяйственного

⁴⁷ Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2023 № 17АП-3201/2023-АК по делу № А60-59419/2022.

⁴⁸ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.04.2023 № Ф05-5122/2023 по делу № А41-25938/2022, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 28.02.2023 № Ф10-6492/2022 по делу № А14-3058/2022, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.02.2023 № Ф08-537/2023 по делу № А32-56005/2021, Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.02.2023 № Ф02-137/2023 по делу № А10-5961/2021, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.09.2022 № Ф05-18721/2022 по делу № А41-72827/2021, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2023 № 10АП-4344/2023 по делу № А41-62486/2022, Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2023 № 19АП-1739/2023 по делу № А14-4081/2022, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2023 по делу № А41-54075/2022, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2023 № 10АП-13477/2023 по делу № А41-96821/2022, Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2023 по делу № А60-59419/2022, Решение Арбитражного суда Московской области от 15.11.2023 по делу № А41-36081/23.

производства, то у налогового органа появятся основания для применения ставки 0,3%.

Заметим, что в проанализированных судебных актах лишь в одном деле налоговый орган рассчитал налог по ставке 1,5%, не обладая доказательствами неиспользования сельскохозяйственного земельного участка по назначению, и опираясь на отсутствие доказательств факта использования⁴⁹. Во всех прочих делах налоговый орган применял ставку 1,5%, лишь располагая доказательствами факта неиспользования земельного участка по назначению: либо полученными в том числе от органов земельного контроля⁵⁰, либо собранными самостоятельно⁵¹. То есть налоговые органы в своей правоприменительной практике не готовы исходить из презумпции отсутствия основания для применения пониженной ставки в тех случаях, когда они не располагают какими-либо доказательствами факта неиспользования сельскохозяйственного земельного участка по назначению. Полагаем, что это совершенно правильно ввиду следующего.

Задумаемся, каков смысл п. 7.2 ст. 396 НК РФ? И в отсутствие данных положений налоговый орган, получив по п. 18 ст. 396 НК РФ сведения о неиспользовании налогоплательщиком земельного участка для сельскохозяйственного производства, имел бы основания для применения ставки 1,5% в силу взаимосвязанных норм абз. 2 пп. 1 и пп. 2 п. 1 ст. 396 НК РФ. Однако любое положение законодательства предполагается имеющим самостоятельный смысл. Поэтому выдвинем предположение, что правовое значение п. 7.2 ст. 396 НК РФ состоит в закреплении презумпции использования земельного участка сельскохозяйственного назначения для сельскохозяйственного производства и придании предписаниям органов земельного контроля, описанным в этом пункте, значения доказательств, безусловно влекущих её опровержение.

Получив информацию о предписании, налоговый орган может не собирать иных доказательств и вправе основываться на том, что условие для применения льготной налоговой ставки не соблюдено, а потому подлежит применению ставка 1,5%. Но в отсутствие предписания именно налоговый орган должен доказать, что земельный участок не используется для сельскохозяйственного производства. Если налоговый орган не располагает доказательствами факта неиспользования, то у него нет оснований для применения ставки 1,5% в силу презумпции использования земельного участка сельскохозяйственного назначения для сельскохозяйственного производства.

Оговоримся, что суды преимущественно не придерживаются такого понимания п. 7.2 ст. 396 НК РФ. Так, Арбитражный суд Московской области прямо отмечает, что «даже при отсутствии актов муниципального контроля, исходя из положений п. 10 ст. 396 Налогового кодекса РФ при непредставлении самим налогоплательщиком документов, подтверждающих право на применение льготной ставки, и отсутствием у налогового органа полученных в ходе иных мероприятий достоверных сведений и документов, свидетельствующих о сельскохозяйственном использовании земельных участков, инспекция вправе исчислить земельный налог без применения льготной ставки»⁵².

Лишь в одном из проанализированных актов суд пришел к выводу, что бремя доказывания факта неиспользования земельного участка для целей сельскохозяйственного

⁴⁹ Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2023 № 19АП-1739/2023 по делу № А14-4081/2022

⁵⁰ Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 28.02.2023 № Ф10-6492/2022 по делу № А14-3058/2022, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2023 по делу № А41-54075/2022, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2023 № 10АП-4344/2023 по делу № А41-62486/2022.

⁵¹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.09.2022 № Ф05-18721/2022 по делу № А41-72827/2021, Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2023 № 17АП-3201/2023-АК по делу № А60-59419/2022.

⁵² Решение Арбитражного суда Московской области от 15.11.2023 по делу № А41-36081/23

производства лежит на налоговом органе⁵³.

5.5. Отсутствие сведений о распределении бремени доказывания в тексте судебного акта

Завершая анализ, заметим, что в большинстве проанализированных судебных актов вопрос о распределении бремени доказывания не был разрешен судами прямо. Это объясняется тем, что в большинстве судебных дел этот вопрос не входил в предмет спора, а потому не получил внимания со стороны суда в тексте судебного акта. Например, в тех делах, где основной спор между сторонами был связан с толкованием материальных норм, распределение бремени доказывания фактических обстоятельств по понятным причинам отходило на второй план. К числу таких дел можно отнести:

- Споры о действии кадастровой стоимости во времени⁵⁴
- Споры о наличии объекта налогообложения⁵⁵

Кроме того, распределение бремени доказывания приобретает практическое значение лишь в тех случаях, когда в материалах дела отсутствуют убедительные доказательства того или иногда факта. В этом случае знание суда о факте не является в достаточной степени надежным, и потому суду важно установить, какая из сторон несет бремя его доказывания и, соответственно, несет риск отсутствия убедительных доказательств устанавливаемого факта. Поэтому в проанализированных делах, где факты были убедительно доказаны одной из сторон спора, вопрос о распределении бремени доказывания также не получал отражения в тексте судебного акта⁵⁶.

⁵³ Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 20.09.2022 № 10АП-15733/2022 по делу № А41-65885/2021.

⁵⁴ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.09.2023 по делу № А76-32481/2022, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.08.2023 по делу № А53-28967/2022, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.04.2023 по делу № А41-41539/2022, Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28.04.2023 № Ф02-1588/2023 по делу № А19-18863/2022, Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.12.2022 № 13АП-36669/2022 по делу № А21-4470/2022, Решение Арбитражного суда Тюменской области от 15.11.2023 по делу № А70-18144/2023

⁵⁵ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.08.2023 по делу № А60-56734/2022, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 09.12.2022 № Ф06-22890/2022 по делу № А65-7867/2022, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26.09.2022 № Ф09-5745/22 по делу № А60-65006/2021, Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 15.11.2023 по делу № А37-2100/2022, Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.10.2023 по делу № А32-42328/2022, Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.05.2023 по делу № А32-22467/2022, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2022 № 09АП-43935/2022 по делу № А40-2356/2022, Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.06.2022 № 11АП-6608/2022 по делу № А55-36157/2021, Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.04.2022 № 20АП-1011/2022 по делу № А54-8482/2021, Решение Арбитражного суда Республики Карелия от 17.11.2023 по делу № А26-8975/2023, Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 09.11.2023 по делу № А32-21393/2023, Решение Арбитражного суда Самарской области от 19.10.2023 по делу № А55-3236/2023, Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 14.10.2023 по делу № А32-39703/2022, Решение Арбитражного суда Свердловской области от 10.10.2023 по делу № А60-38916/2023, Решение Арбитражного суда Калужской области от 14.08.2023 по делу № А23-1951/2023, Решение Арбитражного суда Оренбургской области от 31.07.2023 по делу № А47-14284/2022

⁵⁶ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.04.2023 № Ф07-2138/2023 по делу № А56-47849/2022, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 02.08.2022 № Ф06-20316/2022 по делу № А65-31166/2021, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 22.08.2023 № 10АП-14573/2023 по делу № А41-75708/2021, Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.02.2022 № 13АП-40010/2021 по делу № А56-72647/2021, Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 23.10.2023 по делу № А56-74812/2023, Решение Арбитражного суда Ростовской области от 19.10.2023 по делу № А53-27597/2023 и пр.

6. Заключение

Подводя итог, можно заключить, что в случае возникновения спора о правильности исчисления суммы налога к уплате, указанной в сообщении, бремя доказывания распределяется между налоговым органом и налогоплательщиком исходя из общих положений ч. 1 ст. 65 и ч. 5 ст. 200 АПК РФ, а также с учетом применения доказательственных презумпций и правил логики, которые применяются и в исковом, и в публичном производстве. В проанализированных судебных актах для распределения бремени доказывания имели значение:

- Презумпция отсутствия оснований для применения налоговой льготы налогоплательщиком.
- Презумпция использования коммерческой организацией принадлежащего ей имущества для предпринимательской деятельности.
- Правило «отрицательные» факты не доказываются.
- Судами не признавалась презумпция использования сельскохозяйственного земельного участка по назначению, однако наличие такой презумпции подтверждается положениями законодательства.

Таким образом, в публичном производстве бремя доказывания правильности исчисления суммы налога лежит на налоговом органе. В исковом производстве налогоплательщик должен доказать, что налоговый орган ошибся в расчете суммы налога. При этом независимо от вида производства:

- Налогоплательщик несет бремя доказывания наличия оснований к применению налоговых льгот, к которым относятся, среди прочего, пониженные ставки налога.
- Налогоплательщик, являющийся коммерческой организацией, несет бремя доказывания факта неиспользования принадлежащего ему имущества в предпринимательской деятельности.
- Сторона спора может быть освобождена от доказывания отрицательного факта, в том числе факта неиспользования имущества в предпринимательской деятельности, с возложением на оппонента обязанности по доказыванию противоположного положительного факта.
- Налоговый орган несет бремя доказывания факта неиспользования сельскохозяйственного земельного участка по назначению. Данный тезис не поддерживается судебной практикой.

Данные доказательственные презумпции и правила логики перераспределяют бремя доказывания. Поэтому хотя в 92 проанализированных судебных актах налогоплательщики защищали свои права в публичном производстве, в большинстве этих дел бремя доказывания ключевых фактов, составляющих предмет спора, было возложено судами на самих налогоплательщиков, а не налоговый орган.

7. Перечень проанализированных судебных актов⁵⁷

1. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.03.2023 № 305-ЭС22-27530 по делу № А41-94065/2021.
2. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.03.2023 № 305-ЭС22-24825 по делу № А41-88082/2021.
3. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.11.2023 по делу № А65-23807/2022.
4. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.10.2023 № Ф06-8459/2023 по делу № А55-28454/2022.
5. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.09.2023 по делу № А76-32481/2022.
6. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.09.2023 по делу № А41-19483/2022.
7. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.08.2023 по делу № А53-28967/2022.
8. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 09.08.2023 № Ф10-2735/2023 по делу № А83-10020/2022.
9. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2023 № Ф05-15430/2022 по делу № А40-143580/2021.
10. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.08.2023 № Ф09-3070/23 по делу № А60-69427/2021.
11. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.08.2023 по делу № А60-56734/2022.
12. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.06.2023 № Ф08-4687/2023 по делу № А32-15848/2022.
13. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.06.2023 № Ф07-5982/2023 по делу № А56-107721/2022.
14. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 23.05.2023 № Ф07-4684/2023 по делу № А21-4316/2022.
15. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28.04.2023 № Ф02-1588/2023 по делу № А19-18863/2022.
16. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.04.2023 по делу № А41-41539/2022.
17. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.04.2023 № Ф05-4588/2023 по делу № А40-82715/2022.
18. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.04.2023 № Ф05-5122/2023 по делу № А41-25938/2022.
19. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.04.2023 № Ф05-7312/2023 по делу № А41-17928/2022.
20. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 24.04.2023 № Ф08-998/2023 по делу № А01-70/2022.
21. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.04.2023 № Ф07-2138/2023 по делу № А56-47849/2022.

⁵⁷ В перечне, по общему, приводится последний акт, вынесенный по существу дела. В перечне может быть указан иной акт, если именно в его тексте содержатся положения, важные для целей мониторинга.

22. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 31.03.2023 № Ф01-465/2023 по делу № А11-2995/2022.
23. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 28.02.2023 № Ф10-6492/2022 по делу № А14-3058/2022.
24. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.02.2023 № Ф08-537/2023 по делу № А32-56005/2021.
25. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.02.2023 № Ф05-559/2023 по делу № А40-76087/2022.
26. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.02.2023 № Ф02-137/2023 по делу № А10-5961/2021.
27. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 07.02.2023 № Ф03-6828/2022 по делу № А51-21613/2021.
28. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14.12.2022 № Ф08-13443/2022 по делу № А53-43450/2021.
29. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 09.12.2022 № Ф06-22890/2022 по делу № А65-7867/2022.
30. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.12.2022 № Ф09-8499/22 по делу № А07-3718/2022.
31. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 22.11.2022 № Ф06-24405/2022 по делу № А72-13122/2021.
32. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.11.2022 № Ф07-15773/2022 по делу № А56-107268/2021.
33. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.10.2022 № Ф05-25147/2022 по делу № А40-240223/2021.
34. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.10.2022 № Ф06-24053/2022 по делу № А49-9440/2021.
35. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26.09.2022 № Ф09-5745/22 по делу № А60-65006/2021.
36. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.09.2022 № Ф05-18721/2022 по делу № А41-72827/2021.
37. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.09.2022 № Ф09-5417/22 по делу № А60-58663/2021.
38. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.09.2022 № Ф08-8501/2022 по делу № А32-57643/2021.
39. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.08.2022 № Ф06-20554/2022 по делу № А65-18252/2021.
40. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.08.2022 № Ф08-7899/2022 по делу № А53-32897/2021.
41. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16.08.2022 № Ф08-7955/2022 по делу № А32-49374/2021.
42. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 02.08.2022 № Ф06-20316/2022 по делу № А65-31166/2021.
43. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2023 по делу № А55-36945/2022.
44. Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2023 по делу № А68-3640/2022.
45. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2023 по делу

- № А41-95277/21.
46. Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 15.11.2023 по делу № А37-2100/2022.
 47. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.11.2023 по делу № А56-35652/2023.
 48. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.10.2023 по делу № А13-11363/2023.
 49. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 17.10.2023 по делу № А27-21943/2022.
 50. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.10.2023 по делу № А32-42328/2022.
 51. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2023 по делу № А50-9711/2023.
 52. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.09.2023 по делу № А56-107242/2022.
 53. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.09.2023 по делу № А53-9006/2022.
 54. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2023 № 19АП-1739/2023 по делу № А14-4081/2022.
 55. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 22.08.2023 № 10АП-14573/2023 по делу № А41-75708/2021.
 56. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2023 по делу № А41-54075/2022.
 57. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2023 по делу № А41-96821/2022.
 58. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2023 № 10АП-4344/2023 по делу № А41-62486/2022.
 59. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 08.08.2023 по делу № А41-2291/23.
 60. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2023 по делу № А41-81953/2022.
 61. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.06.2023 по делу № А40-265911/2021 (оставлено без изменений Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 28.09.2023 № Ф05-33258/2022).
 62. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.05.2023 по делу № А32-22467/2022.
 63. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2023 по делу № А60-59419/2022.
 64. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2023 № 18АП-3360/2023 по делу № А07-19954/2022.
 65. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.04.2023 № 17АП-2559/2023-АК по делу № А71-8415/2022.
 66. Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 11.04.2023 № 06АП-1044/2023 по делу № А73-17658/2022.
 67. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 16.02.2023 № 08АП-9/2023 по делу № А70-10291/2022 (Постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.06.2023 № Ф04-2351/2023 данное постановление

- оставлено без изменения).
68. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.02.2023 № 18АП-18512/2022, 18АП-18513/2022 по делу № А07-2676/2022 (Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 19.06.2023 № Ф09-3308/23 данное постановление оставлено без изменения).
 69. Постановление Двадцать первого арбитражного апелляционного суда от 30.01.2023 № 21АП-5675/2022 по делу № А83-23686/2021.
 70. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.01.2023 № 13АП-37227/2022, 13АП-37229/2022 по делу № А56-58778/2022.
 71. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.12.2022 № 13АП-36669/2022 по делу № А21-4470/2022.
 72. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.12.2022 № 17АП-15096/2022-АК по делу № А60-33936/2022.
 73. Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 10.11.2022 № 01АП-7119/2022 по делу № А11-166/2022.
 74. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 20.09.2022 № 10АП-15733/2022 по делу № А41-65885/2021.
 75. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.09.2022 № 14АП-5787/2022 по делу № А66-2066/2022.
 76. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.08.2022 № 15АП-13291/2022 по делу № А32-7135/2022.
 77. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2022 № 09АП-43935/2022 по делу № А40-2356/2022.
 78. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2022 по делу № А56-107577/2021.
 79. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2022 № 17АП-4437/2022-АК по делу № А60-63160/2021.
 80. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.06.2022 № 11АП-6608/2022 по делу № А55-36157/2021.
 81. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2022 № 08АП-2652/2022 по делу № А46-18265/2021.
 82. Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2022 № 01АП-2627/2022 по делу № А79-8259/2021.
 83. Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.04.2022 № 20АП-1011/2022 по делу № А54-8482/2021.
 84. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.02.2022 № 13АП-40010/2021 по делу № А56-72647/2021.
 85. Решение Арбитражного суда Республики Карелия от 17.11.2023 по делу № А26-8975/2023.
 86. Решение Арбитражного суда Московской области от 15.11.2023 по делу № А41-36081/23.
 87. Решение Арбитражного суда Тюменской области от 15.11.2023 по делу № А70-18144/2023.
 88. Решение Арбитражного суда Рязанской области от 14.11.2023 по делу № А54-2095/2023.
 89. Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 09.11.2023 по делу № А32-21393/2023.

90. Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 24.10.2023 по делу № А32-62863/2022.
91. Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 23.10.2023 по делу № А56-74812/2023.
92. Решение Арбитражного суда Ростовской области от 19.10.2023 по делу № А53-27597/2023.
93. Решение Арбитражного суда Самарской области от 19.10.2023 по делу № А55-3236/2023.
94. Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 14.10.2023 по делу № А32-39703/2022.
95. Решение Арбитражного суда Московской области от 11.10.2023 по делу № А41-35488/2023.
96. Решение Арбитражного суда Свердловской области от 10.10.2023 по делу А60-38916/2023.
97. Решение Арбитражного суда Вологодской области от 27.09.2023 по делу № А13-11363/2023.
98. Решение Арбитражного суда Московской области от 31.08.2023 по делу № А41-35140/2023.
99. Решение Арбитражного суда Калужской области от 14.08.2023 по делу № А23-1951/2023.
100. Решение Арбитражного суда Оренбургской области от 31.07.2023 по делу № А47-14284/2022.