Проблемные вопросы налогообложения недвижимости: региональные налоговые практики

Ежегодно в Федеральную налоговую службу поступает значительное количество обращений из территориальных налоговых органов по методологическим вопросам налогообложения недвижимости различных видов. Предлагаем обзор наиболее значимых региональных практик, основанных на разъяснениях, направленных по системе налоговых органов.

А.В. Лащёнов, Н.П. Рулева

Ключевые слова:
налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций, гаражи, объект незавершенного строительства, движимое и недвижимое имущество

Key words:
?

аннотация
annotation

Даются разъяснения по следующим вопросам: о налоговых ставках по налогу на имущество физлиц в отношении гаражей; о возможности исключения из ЕГРЮЛ организации – собственника объекта недвижимого имущества; о возможности применения вводимых с 01.01.2019 условий перерасчета местных налогов и др.

УФНС России по Амурской области: о налоговых ставках по налогу на имущество физических лиц в отношении гаражей

Вопрос касается коллизии положений подпунктов 1 и 2 п. 2 ст. 406 НК РФ [1] об определении предельного значения налоговой ставки в отношении объектов типа «гараж», включенных в региональный перечень объектов, налоговая база по которым исчисляется как кадастровая стоимость в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ (далее — Перечень).

Так, согласно подп. 1 п. 2 во взаимосвязи с п. 3 ст. 406 НК РФ в случае определения налоговой базы по налогу исходя из кадастровой стоимости в отношении гаражей, в том числе расположенных в объектах, указанных в подп. 2 п. 1 ст. 406 НК РФ, налоговые ставки устанавливаются в размерах, не превышающих 0,3 %.

В то же время подп. 2 п. 1 ст. 406 НК РФ предусматривает, что в отношении объектов налогообложения, включенных в Перечень, налоговые ставки устанавливаются в размерах, не превышающих 2 %.

В ряде случаев уполномоченный орган субъекта РФ включает в Перечень *отдельно стоящие* гаражи на основании подп. 2 п. 4, п. 9 ст. 378.2 НК РФ, поскольку они фактически используются для размещения торговых объектов, объектов общественного

питания и (или) бытового обслуживания. Для таких случаев, по мнению ФНС России, несмотря на то что рассматриваемые объекты учтены в Едином государственном реестре недвижимости (далее — ЕГРН) в качестве гаражей и принимая во внимание включение их в Перечень, налоговые ставки должны определяться в размерах, не превышающих 2 %, вплоть до исключения таких объектов из Перечня.

Возможность применения указанной позиции подтверждается письмом Минфина России от 10.09.2018 № 03-05-04-01/64613.

УФНС России по Белгородской области: о возможности исключения из ЕГРЮЛ организации — собственника объекта недвижимого имущества

Суть вопроса: является ли обоснованным исключение из Единого государственного реестра юридических лиц (далее — ЕГРЮЛ) во внесудебном (административном) порядке организаций, формально отвечающих признакам недействующих юридических лиц и имеющих налогооблагаемое имущество?

Согласно п. 1 ст. 21.1 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» [2] (далее — Закон № 129-ФЗ) юридическое лицо, которое в течение последних 12 месяцев, предшествующих моменту принятия регистрирующим органом соответствующего решения, не представляло документы отчетности, предусмотренные законодательством РФ о налогах, и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету, признается фактически прекратившим свою деятельность (далее — недействующее юридическое лицо). Недействующее юридическое лицо может быть исключено из ЕГРЮЛ в порядке, предусмотренном Законом № 129-ФЗ.

Различные судебные инстанции неоднократно отмечали, что, исходя из конституционно-правового смысла положений ст. 21.1 Закона № 129-ФЗ, регистрирующий орган не может исключить юридическое лицо из ЕГРЮЛ лишь по формальным признакам, указанным в п. 1 данной статьи. Наличие таких признаков императивно влечет исключение из ЕГРЮЛ юридического лица только в случае фактического прекращения им своей деятельности.

В частности, ФАС Западно-Сибирского округа (постановление от 12.03.2014 по делу № А70-6073/2013) установил, что исключенное из ЕГРЮЛ по формальным основаниям, предусмотренным п. 1 ст. 21.1 Закона № 129-ФЗ, общество является действующим юридическим лицом, фактически осуществляющим свою хозяйственную деятельность, о чем свидетельствует в том числе наличие действующих договоров аренды земельного участка. Запись об исключении из ЕГРЮЛ общества признана недействительной.

В постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 02.02.2017 по делу № А76-260/2016 указано: обстоятельства нахождения у общества на праве собственности недвижимого имущества является препятствием для применения процедуры исключения его из ЕГРЮЛ как недействующего юридического лица по формальным признакам, перечисленным в п. 1 ст. 21.1 Закона № 129-ФЗ, поскольку регистрационные действия создают угрозу нарушения защищаемого статьями 8 и 35 Конституции РФ права частной собственности. При таких обстоятельствах суды, учитывая, что материалами дела подтверждается наличие условий для восстановления общества — собственника объекта недвижимости в ЕГРЮЛ, правомерно удовлетворили заявленные требования.

Поскольку применение порядка исключения лица из ЕГРЮЛ, предусмотренного п. 1 ст. 21.1 Закона № 129-ФЗ, является правом, а не обязанностью налоговых органов, представляется целесообразным учитывать сформировавшуюся судебную практику для минимизации необоснованных случаев исключения из ЕГРЮЛ лиц, являющихся владельцами недвижимого имущества.

УФНС России по Курганской области: о возможности применения вводимых с 01.01.2019 условий перерасчета местных налогов

Согласно п. 2.1 ст. 52 НК РФ (в редакции Федерального закона от 03.08.2018 № 334-ФЗ), перерасчет ранее исчисленных земельного налога и налога на имущество физических лиц осуществляется не более чем за 3 налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления в связи с данным перерасчетом. При этом перерасчет по таким налогам не осуществляется, если он приведет к увеличению ранее уплаченных сумм. Изменения вступают в силу с 01.01.2019.

Таким образом, начиная с указанной даты перерасчет ранее исчисленных в налоговых уведомлениях земельного налога и налога на имущество физических лиц, в том числе за налоговые периоды с 2016 года, проводится по вышеизложенным правилам [1, п. 2.1 ст. 52]. Тем самым федеральный законодатель,

с одной стороны, ограничил число перерасчетов налоговых обязательств, приводящих к росту ранее предъявленных и уплаченных налогов, с другой — простимулировал своевременную уплату налогов по налоговым уведомлениям.

УФНС России по г. Москве: об основаниях прекращения налогообложения жилых помещений в случае сноса многоквартирного дома

Проблема заключается в определении момента, с которого прекращается исчисление налога на имущество физических лиц при сносе жилого дома, — даты снятия объекта с кадастрового учета, даты выявления прекращения существования объекта, даты гибели или уничтожения объекта.

Налог исчисляется на основании сведений, представленных в соответствии со ст. 85 НК РФ, в том числе сведений о недвижимом имуществе, направляемых в налоговые органы органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимость (в настоящее время — органами Росреестра) [1, п. 2 ст. 408]. Объектом такого информационного обмена являются сведения, вносимые органами Росреестра в ЕГРН в соответствии с Федеральным законом от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» [3] (далее — Закон № 218-ФЗ).

Законом № 218-ФЗ в связи с гибелью или уничтожением объекта недвижимости предусмотрена процедура его снятия с кадастрового учета [3, п. 3 ч. 3, п. 2 ч. 5 ст. 14, ч. 7 ст. 40]. Основанием является подготовленный кадастровым инженером акт обследования объекта [3, п. 7 ч. 2 ст. 14, ч. 1 ст. 23]. Исходя из состава сведений ЕГРН [3, статьи 8, 9], запись о снятии объекта с кадастрового учета вносится в данный реестр без указания даты фактического прекращения существования объекта (приводится лишь дата подготовки акта обследования).

В результате возникает временной разрыв между датой фактического прекращения существования объекта (например, в связи со сносом дома) и датой внесения в ЕГРН записи о снятии объекта с кадастрового учета, которая связана с выполнением кадастровых работ по обследованию объекта.

В ряде случаев этот временной разрыв длится более 1 года, что вызывает негативные оценки деятельности налоговых органов, которые, в отсутствие информации о снятии объекта с кадастрового учета, продолжают начислять налог за объект, фактически прекративший существование. Примером может служить случай, когда многоквартирный дом был снесен в 2009 году, а процедура снятия квартир с кадастрового учета с предоставлением сведений в налоговые органы завершена в 2016—2017 гг.*

Кроме того, процедура снятия объекта с кадастрового учета для целей прекращения исчисления налога связана с расходами заинтересованного лица на выполнение кадастровых работ по подготовке акта обследования объекта, что в ряде случаев весьма обременительно, особенно в ситуации уничтожения жилых помещений вследствие стихийных бедствий, аварий, техногенных катастроф и т. п.

Для урегулирования проблемы полагаем возможным использовать следующую методологию. В силу п. 1 ст. 235 ГК РФ право собственности на имущество прекращается в том числе при его гибели или уничтожении.

Верховный Суд РФ при разрешении спора, касающегося прекращения налогообложения недвижимости, в определении от 20.09.2018 № 305-КГ18-9064 отметил, что право на вещь не может существовать в отсутствие самой вещи. При этом на основании п. 1 ст. 235 ГК РФ и с учетом разъяснений, данных в п. 38 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» (далее — постановление № 25), в случае сноса объекта недвижимости право собственности на него прекращается по факту уничтожения (утраты физических свойств) имущества.

Поскольку в рассматриваемой ситуации прекращение права не связано с моментом снятия объекта недвижимости с кадастрового учета и государственной регистрации прекращения права на него, полагаем, что в случае гибели или уничтожения налогооблагаемого объекта недвижимости исчисление налога прекращается со дня возникновения указанных обстоятельств.

Сведения о прекращении существования объекта недвижимости в связи с его гибелью или уничтожением могут быть получены налоговыми органами из органов Росреестра в рамках информационного обмена [1, ст. 85], а также из других юридически значимых источников, например местной администрации; органов (организаций) государственной противопожарной службы; органов (организаций), осуществляющих госу-

* См. подробнее: «В Москве налоговики требуют выплат с владельцев “невидимых” домов». URL: http://www.vesti.ru/videos/show/vid/767506/

дарственный учет жилищного фонда; из актов обследования объектов, представленных налогоплательщиками, и т. д.

Как представляется, указанные документированные сведения могут служить достаточным основанием для прекращения предусмотренного ст. 83 НК РФ учета в налоговом органе физического лица по факту принадлежности ему соответствующего налогооблагаемого объекта недвижимости независимо от даты снятия последнего с кадастрового учета и представления сведений об этом в налоговый орган.

УФНС России по Московской области: о критериях разграничения движимого и недвижимого имущества для целей применения льготы по налогу на имущество организаций и (или) освобождения от налогообложения

Суть вопроса — в необходимости выработки универсальных критериев, позволяющих квалифицировать объекты имущества в качестве движимых или недвижимых для целей применения главы 30 НК РФ (в том числе по объектам типа «прокатный стан», «ограждение», «резервуар», «асфальтобетонная площадка»).

В соответствии со ст. 374 НК РФ (в редакции Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ) объектами налогообложения по налогу на имущество организаций признается недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств, если иное не предусмотрено статьями 378—378.2 НК РФ. При этом движимое имущество с 2019 года не является объектом налогообложения.

В НК РФ отсутствует определение понятий движимого и недвижимого имущества. С учетом ст. 11 НК РФ в таком случае необходимо использовать определения, содержащиеся в иных отраслях законодательства, в первую очередь в гражданском законодательстве.

В соответствии с п. 2 ст. 130 ГК РФ вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются *движимым имуществом*. В свою очередь, исходя из п. 1 ст. 130 ГК РФ, к *недвижимым вещам* относятся земельные участки и все, что прочно связано с землей, т. е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К недвижимым вещам также относятся помещения и машино-места.

Кроме того, федеральным законом к недвижимым вещам может быть отнесено иное имущество. В частности, согласно ст. 15 Жилищного кодекса РФ к недвижимости относятся все виды *жилых помещений* (жилой, в том числе многоквартирный, дом и его часть, квартира и ее часть, комната). В соответствии с п. 9 ч. 5 ст. 8 Закона № 218-ФЗ к объектам, регистрируемым в ЕГРН, относятся *жилые строения*. В приложении 3 к Федеральному закону от 10.01.2003 № 19-ФЗ «О выборах Президента Российской Федерации» к недвижимости отнесены *дачи и гаражи*.

Поскольку иное не предусмотрено нормативными правовыми актами, при определении понятий «здание», «сооружение», «помещение» целесообразно учитывать соответствующие нормы Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений»; «объект незавершенного строительства» — разъяснения, приведенные в п. 38 постановления № 25.

В соответствии со ст. 131 ГК РФ и Законом № 218-ФЗ вещные права на объекты недвижимости подлежат государственной регистрации в ЕГРН.

Вместе с тем необходимо учитывать выводы, содержащиеся в определении Верховного Суда РФ от 07.04.2016 № 310-ЭС15-16638. В нем суд отметил: вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств (абзац первый п. 1 ст. 130 ГК РФ), либо в силу прямого указания федерального закона, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей (абзац второй п. 1 ст. 130 ГК РФ). По смыслу ст. 131 ГК РФ закон в целях обеспечения стабильности гражданского оборота устанавливает необходимость государственной регистрации вещных прав на недвижимость. При этом, по общему правилу, регистрация права не является обязательным условием для признания вещи объектом недвижимости. Данный вывод содержится в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.09.2015 № 303-ЭС15-5520.

Таким образом, предусмотренные ГК РФ основания для определения вида объекта имущества устанавливаются в каждом случае в соответствии с правовыми нормами об условиях (критериях) для признания вещи движимым или недвижимым имуществом.

Для выявления оснований отнесения объекта имущества к недвижимости целесообразно исследовать наличие записи об объекте в ЕГРН, а при отсутствии сведений в ЕГРН — наличие оснований, подтверждающих прочную связь объекта с землей и невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению (например, для объектов капитального строительства — наличие документов технического учета или технической инвентаризации, разрешений на строительство и (или) на ввод объекта в эксплуатацию (при их необходимости), проектной документации, заключения экспертизы или иных документов, в которых содержатся сведения о соответствующих характеристиках объектов, и т. п.).

Необходимо обратить внимание на постановление Президиума ВАС РФ от 24.09.2013 № 1160/13 по делу № А76-1598/2012. В нем указано: по смыслу гражданского законодательства право собственности (право хозяйственного ведения и оперативного управления) может быть зарегистрировано лишь в отношении тех вещей, которые, обладая признаками недвижимости, способны выступать в гражданском обороте в качестве отдельных объектов гражданских прав.

Учитывая изложенное, при отсутствии записей об объекте имущества в ЕГРН основания для применения норм главы 30 НК РФ, зависящих от вида объекта имущества (движимое или недвижимое), определяются исходя из вышеперечисленных нормативных правовых актов и сложившейся судебной практики.

В целях формирования максимально бесспорного подхода к отнесению вещей к недвижимости ФНС России предложила рассмотреть вопрос о включении в ГК РФ нормы о том, что образование в качестве объекта недвижимости здания, сооружения, помещения, машино-места и объекта незавершенного строительства считается завершенным с момента государственной регистрации права на такие объекты, если иное не предусмотрено федеральным законом.

Реализация данного предложения позволит минимизировать риск возникновения споров с налогоплательщиками о квалификации вида объекта имущества в целях применения главы 30 НК РФ.

УФНС России по Санкт-Петербургу: об условиях применения льготы в отношении специально оборудованных помещений, используемых в качестве творческих мастерских

На практике зачастую возникают трудности с применением подп. 14 п. 1 ст. 407 НК РФ. Напомним: данная норма предусматривает освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц в отношении специально оборудованных помещений и сооружений, используемых ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий. Налоговая льгота предоставляется в отношении одного помещения или сооружения, принадлежащего налогоплательщику на праве собственности и не используемого в предпринимательской деятельности.

Проблема заключается в определении понятия «творческая мастерская» и в возможности распространения данного понятия на жилые помещения.

Поскольку НК РФ не содержит определения указанных понятий, следует исходить из их общепринятого содержания, а также руководствоваться нормами иных отраслей законодательства. Приведем некоторые подходы.

По мнению Минфина России (письмо от 30.08.2017 № 03-05-06-01/55507), творческой мастерской может быть признано нежилое помещение, используемое для осуществления творческой деятельности.

Как следует из судебной практики (см., в частности, постановления Суда по интеллектуальным правам от 19.12.2016 № А40-18849/16, 24.07.2015 № А24-1669/2013), под творческой деятельностью фотографа понимаются следующие его действия: выбор экспозиции, размещение объекта фотоснимка в пространстве, выбор собственной позиции для совершения фотосъемки, установка света и (или) адаптация своего местонахождения и места нахождения объекта фотосъемки под имеющееся освещение, подбор световых фильтров для объектива, выстановка выдержки затвора, настройка диафрагмы, настройка резкости кадра, проявление фотопленки и фотографий (для пленочных фотоаппаратов), обработка полученного изображения при помощи специальных компьютерных про-

грамм (для цифровых фотоаппаратов). Указанный перечень не является обязательным и исчерпывающим. Именно совокупность названных действий, для совершения которых предназначено нежилое помещение, может служить основанием для предоставления льготы.

Для оформления льготы налогоплательщику необходимо представить в любой налоговый орган соответствующее заявление и (по желанию налогоплательщика) документы, подтверждающие его право на данную льготу (например, документы, подтверждающие членство в творческих союзах и ассоциациях, или иные документы, которые могут подтвердить соответствие осуществляемой деятельности указанным в подп. 14 п. 1 ст. 407 НК РФ критериям).

В частности, Минфин России (письмо от 13.10.2008 № 03-05-04-01/33) считает, что такими документами могут быть акты органов государственной власти и муниципальных образований о предоставлении и (или) использовании помещений в культурных целях (см., например, решение Городской думы Краснодара от 15.12.1998 № 26 «О безвозмездной передаче в собственность заслуженному архитектору России Субботину Ю.С. помещений по ул. Красноармейской, 80 под творческую мастерскую»), а также подтверждающие факт использования помещения в культурных целях акты творческих союзов, членами которых являются налогоплательщики.

УФНС России по Саратовской области: о налогообложении объектов незавершенного строительства физических лиц

Налогоплательщиками налога на имущество физических лиц признаются лица, обладающие правом собственности на имущество, являющееся объектом налогообложения [1, ст. 400]. В силу ст. 401 НК РФ объектами налогообложения признаются объекты как завершенного строительства (здания, строения, сооружения, помещения), так и незавершенного строительства.

До введения в действие главы 32 НК РФ (до 2015 года) объекты незавершенного строительства не признавались объектами налогообложения по данному налогу. Указанное, в частности, вытекает из ст. 5 Закона РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц», согласно которой исчисление налога производилось налоговыми органами на основании данных об инвентаризационной стоимости имущества, передаваемых органами, осуществляющими государственный технический учет. В соответствии с п. 2.2 Порядка оценки строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности (утв. приказом Минстроя России от 04.04.1992 № 87), строящиеся строения оценке для целей налогообложения не подлежат.

По общему правилу, обязанность по уплате налога возникает у налогоплательщиков с момента государственной регистрации права на соответствующее недвижимое имущество. В то же время при исчислении налога исходя из кадастровой стоимости объекты незавершенного строительства признаются объектами налогообложения при наличии сведений об их кадастровой стоимости (налоговой базе).

Если после 2015 года в регионе сохраняется порядок исчисления налогообложения исходя из инвентаризационной стоимости недвижимости, то вновь образованные объекты незавершенного строительства не подлежат налогообложению, поскольку согласно ст. 404 НК РФ сведения об инвентаризационной стоимости таких объектов с 01.03.2013 в налоговые органы не представляются. Соответствующие разъяснения доведены по системе налоговых органов письмами ФНС России от 24.08.2011 № ЗН-3-11/2919@ и 02.10.2013 № БС-4-11/17701@. НПП

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).

2. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: федер. закон Рос. Федерации от 8 авг. 2001 г. № 129-ФЗ (с изм. и доп.).

3. О государственной регистрации недвижимости: федер. закон Рос. Федерации от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ (с изм. и доп.).

об авторах

А.В. Лащёнов,
начальник Управления налогообложения имущества ФНС России, государственный советник РФ 3-го класса, к. ю. н.
avtor1@nalogkodeks.ru

Н.П. Рулева,
доцент Государственного университета по землеустройству (г. Москва), к. э. н.
avtor1@npip.ru