

Исчисление налога на имущество в отношении отдельных объектов недвижимого имущества на основании их кадастровой стоимости

Котова Г.В.,

специалист по налогообложению
Департамента налогового и правового консалтинга,
объединенные консультанты ФДП

Коломоец Н.А.,

руководитель консалтинговых проектов
Департамента налогового и правового консалтинга,
Объединенные консультанты ФДП
129164, Москва, проспект Мира, д. 124, корп. 15
E-mail.ru: g_kotova@fdp.ru, n_kolomoets@fdp.ru

Пунктом 5 ст. 382 НК РФ предусмотрено, что в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности на объекты недвижимого имущества иностранных организаций, указанные в подп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, исчисление суммы налога (сумм авансовых платежей по налогу) в отношении данных объектов недвижимого имущества осуществляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение количества полных месяцев, в течение которых данные объекты недвижимого имущества находились в собственности налогоплательщика, к количеству месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Каким образом налогоплательщикам-резидентам исчислять налог на имущество по объектам, предусмотренным подп. 1, 2 ст. 378.2 НК РФ, если налогоплательщик приобретает данные объекты в течение налогового периода?

Ключевые слова: недвижимое имущество; налог на имущество; налоговый период; кадастровая стоимость; среднегодовая стоимость; коэффициент владения.

Calculation of property tax in respect of certain property on the basis of their cadastral value

Kotova G.,
Specialist on taxation,
Department of Tax and Legal Consulting

Kolomoets N.,
Head of consulting projects
Department of Tax and Legal Consulting,
United Consultants FDP
129164, Moscow, Mira pr., 124, bldg. 15
E-mail: g_kotova@fdp.ru, n_kolomoets@fdp.ru

In Paragraph 5 of Art. 382 of the Tax Code of the Russian Federation it is provided that in the event of (termination) of the taxpayer during the tax (reporting) period of ownership of the immovable property of foreign companies listed in Paragraph 3 Section 1, Art. 378.2 of the Tax Code, tax calculation (the amount of advance tax payments) in respect of the immovable property shall be subject to the coefficient, defined as the ratio of the number of full months for which immovable property was owned by the taxpayer, to the number of months in the tax (reporting) period, unless otherwise provided in this article.

How should taxpayers-residents calculate the property tax on the facilities provided by p. 1.2 Article 378. 2 of the Tax Code, if a taxpayer acquires these assets during the fiscal period?

Key words: real estate; property tax; tax period; cadastral value; average annual cost; ownership coefficient.

В ст. 378.2 НК РФ поименованы объекты недвижимого имущества, по которым налоговая база может быть определена как **кадастровая стоимость имущества**.

В соответствии с подп. 1–3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ к числу таких объектов относятся:

- 1) административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;
- 2) нежилые помещения, назначение которых предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для их размещения. Назначение объектов недвижимого имущества определяется в соответствии с кадастровыми паспортами или документами технического учета (инвентаризации);
- 3) объекты недвижимости иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, а также объекты недвижимости иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства.

В соответствии с п. 2 ст. 378.2 НК РФ закон субъекта РФ, устанавливающий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, указанных в подп. 1, 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, может быть принят только после утверждения субъектом РФ в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

После принятия вышеназванного закона переход к определению налоговой базы в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в подп. 1 и подп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, как их среднегодовой стоимости не допускается.

Согласно п. 7 ст. 378.2 НК РФ уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу:

— определяет на этот налоговый период перечень объектов недвижимого имущества, указанных в подп. 1 и подп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость (далее – перечень);

— направляет перечень в электронной форме в налоговые органы по месту нахождения соответствующих объектов недвижимого имущества;

— размещает перечень на своем официальном сайте или на официальном сайте субъекта Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

Выявленные в течение налогового периода объекты недвижимого имущества, указанные в подп. 1–2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, не включенные в перечень по состоянию на 1 января года налогового периода, подлежат включению в перечень, определяемый уполномоченным органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации на очередной налоговый период.

Таким образом, объекты, по которым налоговая база исчисляется как кадастровая стоимость имущества, должны быть включены в соответствующий Перечень, определенный исполнительным органом субъекта РФ по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Кроме этого, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, по таким объектам недвижимости должна быть определена кадастровая стоимость (п. 2 ст. 375 НК РФ). В случае несоблюдения одного из вышеперечисленных условий, согласно подп. 2 п. 12 ст. 378.2 НК РФ, определение налоговой базы и исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) по текущему налоговому периоду в отношении данного объекта недвижимого имущества будут осуществляться в общем порядке **на основании среднегодовой (средней) стоимости.**

В соответствии с п. 13 ст. 378.2 НК РФ организация – собственник объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая стоимость, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по месту нахождения каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и кадастровой стоимости (одной четвертой кадастровой стоимости) этого имущества.

Согласно п. 7 ст. 382 НК РФ в отношении имущества, налоговая база по которому определяется как его кадастровая стоимость, сумма на-

лога (суммы авансовых платежей по налогу) исчисляется с учетом особенностей, установленных ст. 378.2 НК РФ.

Таким образом, согласно указанным положениям, исчисление суммы налога (авансовых платежей по налогу) в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в подп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК, производится налогоплательщиком РФ без учета количества месяцев нахождения данного имущества на балансе организации. Следовательно, исходя из буквального толкования данных норм закона, даже в том случае, когда объекты недвижимого имущества, указанные в подп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, находились в собственности организации в течение неполного налогового периода (например, с июня) сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, будет определяться независимо от того, сколько месяцев в налоговом (отчетном) периоде налогоплательщик фактически владел этим имуществом.

На наш взгляд, данная норма закона не до конца проработана законодателем и требует разъяснения в связи с большой степенью вероятности возникновения спорных ситуаций, связанных с исчислением и уплатой данного налога.

В действительности, на практике возможно возникновение ситуации, при которой в течение налогового периода одним и тем же объектом недвижимости владели два различных российских собственника. Причем в течение календарного года один из собственников владел указанным объектом 3 месяца, а другой – 9 месяцев.

Очевидно, что если исходить из буквального толкования норм закона, регулирующих порядок исчисления налога в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в подп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, оба собственника должны уплатить одинаковую сумму налога в полном объеме, независимо от количества месяцев владения указанным имуществом. Однако в данном случае нарушается один из основных принципов законодательства о налогах и сборах о наличии у налога экономического основания (п. 3 ст. 3 НК РФ).

Так, в определении ВАС РФ от 09.07. 2013 № ВАС-3589/13 суд указал, что с учетом принципа экономической обоснованности налогообложения к однородным с экономической точки зрения отношениям при отсутствии специальных указаний в законе должны применяться единые налоговые последствия. Следовательно, представляется справедливым, что собственник, владеющий объектом недвижимости в течение меньшего количества времени, должен уплатить и меньшую сумму налога.

Кроме того, возникает ситуация, при которой в отношении одного и того же объекта недвижимости в бюджет будет уплачена сумма налога несколько раз разными собственниками. Возникновение такой ситуации также противоречит положениям налогового законодательства, так как в данном случае возникает двойное налогообложение одного и того же объекта имущества, что также представляет собой нарушение основных принципов налогообложения (постановление КС РФ от 11.11.1997 № 16-П).

Вместе с тем такой подход законодателя ставит российские организации и иностранные компании, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства (в отношении имущества, которое относится к этой деятельности), в неравное положение по сравнению с иностранными юридическими лицами, не имеющими в РФ своих представительств (либо имеющими недвижимость, не относящуюся к деятельности представительств).

Так как в соответствии с п. 5 ст. 382 НК РФ в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности на объекты недвижимого имущества иностранных организаций, указанные в подп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, исчисление суммы налога (сумм авансовых платежей по налогу) в отношении данных объектов недвижимого имущества осуществляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение количества полных месяцев, в течение которых данные объекты недвижимого имущества находились в собственности налогоплательщика, к количеству месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Таким образом, иностранные организации, не имеющие в РФ своих представительств (либо имеющие недвижимость, не относящуюся к деятельности представительств), владея имуществом в течение неполного налогового (отчетного) периода, уплатят налог в меньшем размере, чем другие категории налогоплательщиков в аналогичных условиях, что нарушает такой принцип налогообложения как равенство налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ).

В настоящий момент из положений НК РФ нельзя сделать однозначного вывода относительно сложившейся ситуации. Суды и контролирующие органы на сегодняшний день также не высказывали своих точек зрения. Вероятно, в ближайшее время появятся соответствующие разъяснения, устанавливающие принцип равенства налогообложения и устраняющие возникшие противоречия путем распространения положений п. 5 ст. 382 НК РФ на всех налогоплательщиков, которые обязаны исчислять налоговую базу на основе кадастровой стоимости отдельных объектов недвижимости.

Однако, на наш взгляд, в сложившейся ситуации во избежание спора с налоговым органом и возможного риска доначислений пеней и штрафов за неполную уплату налога целесообразнее исходить из буквального толкования ст. 378.2 НК РФ и исчислять налог на объекты недвижимого имущества, указанные в подп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, в соответствии с буквальным толкованием норм закона за весь налоговый (отчетный) период, независимо от времени фактического владения имуществом.

После формирования налоговой базы по налогу на имущество, рассчитанной исходя из полной кадастровой стоимости объектов, и подачи налоговой декларации по налогу на имущество, налогоплательщик в любом случае в дальнейшем не будет лишен возможности подать уточненную налоговую декларацию по данному налогу и уменьшить сумму ранее уплаченного налога. В случае возникновения спора с налоговым органом данная позиция позволит организации избежать

возможного риска доначислений пеней и штрафов за неполную уплату налога.

Если налогоплательщик все-таки займет более рискованную позицию и примет решение исчислять налог на объекты недвижимого имущества, указанные в подп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, с учетом коэффициента владения необходимо обратить внимание на следующее.

В соответствии с п. 5 ст. 382 НК РФ коэффициент владения определяется как отношение количества полных месяцев, в течение которых данные объекты недвижимого имущества находились в собственности налогоплательщика, к количеству месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если иное не предусмотрено данной статьей.

Налоговым кодексом РФ прямо не установлено, что следует считать полным месяцем в целях исчисления налога на имущество. Официальные разъяснения и судебная практика по этому вопросу в настоящее время отсутствуют.

На наш взгляд, исходя из буквальной формулировки вышеуказанной статьи, а также общеустановленных норм исчисления сроков, закрепленных в ст. 6.1 НК РФ, определение количества полных месяцев необходимо вести путем отсчета количества месяцев, прошедших со дня возникновения права собственности на объект недвижимости до дня его прекращения либо до дня окончания соответствующего налогового периода.

В соответствии с п. 1 ст. 131 ГК РФ, п. 1 ст. 4 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее – Закон № 122-ФЗ) возникновение и прекращение прав на недвижимое имущество подлежат государственной регистрации. Поэтому начало и конец периода, в течение которого объект недвижимости находился в собственности организации, необходимо определять по датам государственной регистрации возникновения и прекращения права собственности в Едином государственном реестре прав в соответствии с п. 3 ст. 2 Закона № 122-ФЗ.

Пример 1. *Возникновение права собственности на объект недвижимости зарегистрировано 4 февраля 2013 г., а прекращение права собственности – 16 октября 2013 г.*

В течение 1 кв. 2013 г. объект недвижимости находился в собственности только один полный месяц, а именно: с 4 февраля по 4 марта 2013 г. Поэтому коэффициент при исчислении авансового платежа по налогу на имущество за 1 кв. будет равен 1/3. В течение полугодия 2013 г. объект недвижимости находился в собственности четыре полных месяца, а именно: с 4 февраля по 4 июня 2013 г. Поэтому коэффициент при исчислении авансового платежа по налогу на имущество за полугодие будет равен 4/6. В течение первых трех кварталов (9 месяцев) 2013 г. объект недвижимости находился в собственности семь полных месяцев, а именно:

с 4 февраля по 4 сентября 2013 г. Поэтому коэффициент при исчислении авансового платежа по налогу на имущество за 9 месяцев 2013 г. будет равен 7/9.

В течение 2013 г. объект недвижимости находился в собственности восемь полных месяцев, а именно: с 4 февраля по 4 октября 2013 г. Поэтому коэффициент при исчислении суммы налога по итогам года будет равен 8/12.

Рассмотрим пример расчета суммы налога на имущество с использованием коэффициента владения.

Пример 2. Организация приобрела здание (право собственности зарегистрировано 4 февраля 2013 г.). С момента приобретения здания оно не отчуждалось и находилось в собственности в течение всего налогового периода. По состоянию на 1 января года налогового периода кадастровая стоимость здания составила 15 млн руб.

Налоговая ставка составляет 1,5%.

В I кв. 2013 г. имущество находилось в собственности организации в течение одного полного месяца (с 4 февраля по 4 марта 2013 г.), поэтому сумма авансового платежа за I кв. 2013 г. корректируется с учетом коэффициента 1/3:

$1/4 \times 15 \text{ млн руб.} \times 1,5\% \times 1/3 = 18\,750 \text{ руб.}$

В течение полугодия 2013 г. имущество находилось в собственности организации в течение четырех полных месяцев (с 4 февраля по 4 июня 2013 г.), поэтому расчет авансового платежа за полугодие производится с учетом коэффициента 4/6:

$1/4 \times 15 \text{ млн руб.} \times 1,5\% \times 4/6 = 37\,500 \text{ руб.}$

За 9 месяцев 2013 г. имущество находилось в собственности организации 7 полных месяцев (с 4 февраля по 4 сентября 2013 г.), поэтому расчет авансового платежа за 9 месяцев производится с использованием коэффициента 7/9:

$1/4 \times 15 \text{ млн руб.} \times 1,5\% \times 7/9 = 43\,750 \text{ руб.}$

При расчете суммы налога коэффициент составит 10/12, поскольку в течение года (налогового периода) имущество находилось в собственности организации 10 полных месяцев:

$(15 \text{ млн руб.} \times 1,5\% \times 5/6) - 18\,750 \text{ руб.} - 37\,500 \text{ руб.} - 43\,750 \text{ руб.} = 87\,500 \text{ руб.}$

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 23.07.2013) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Федеральный закон от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Постановление Конституционного суда РФ от 11.11.1997 № 16-П [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.