



О невозможности включить производственные объекты в перечень недвижимости, налогооблагаемой по кадастровой стоимости

Такое ограничение установлено НК РФ. В итоге собственник производственных объектов может оказаться в худшем положении, чем собственник коммерческой недвижимости. Между тем, считает автор, налогообложение по кадастровой стоимости по своей природе является общим режимом и должно быть доступно любому налогоплательщику



В.А. Савиных,
ДОЦЕНТ ЮРИДИЧЕСКОГО
ФАКУЛЬТЕТА СПбГУ,
КАНД. ЮРИД. НАУК
E-MAIL: journal@nalogoved.ru

Аномальная ситуация

База по налогу на имущество организаций по-прежнему остается альтернативной: ею может быть среднегодовая (далее также – балансовая) или кадастровая стоимость. Такой подход приводит к сосуществованию двух разных правовых режимов налогообложения недвижимости и провоцирует проблемы.

Общее правило – обложение объектов по балансовой стоимости. По кадастровой стоимости облагаются только специально указанные законодателем виды объектов недвижимости, в том числе торгового и офисного назначения. В каждом регионе ежегодно утверждается конкретный перечень облагаемых по ней объектов (далее – Перечень) на следующий налоговый период (ст. 378.2 НК РФ).

Применение кадастровой стоимости в целях налогообложения обычно приводит к увеличению налогового

бремени. Поэтому большая часть судебных споров, вызванных утверждением Перечня, связана с исключением объектов недвижимости из него. Тем не менее встречаются случаи, когда применение кадастровой стоимости вместо балансовой влечет снижение суммы налога на имущество. Эти ситуации могут быть связаны: со строительством новых объектов, когда затраты на строительство превышают стоимость объекта на рынке; с ошибками при кадастровой оценке недвижимого имущества, влекущими ее занижение; с понижением налоговых ставок для объектов, облагаемых по кадастровой стоимости, и пр. Тогда налогоплательщики обращаются в суд с противоположным требованием – о включении их объектов в Перечень.

Такие случаи можно назвать аномальными, поскольку увеличение налогового бремени при переходе к обложению по кадастровой стоимости выступало ключевой предпосылкой для дифференциации двух налоговых режимов. Как отмечается в Финансово-экономическом обосновании к Федеральному закону от 02.11.2013 № 307-ФЗ, «переход к кадастровой стоимости при исчислении налоговой базы по налогу на имущество нацелен на увеличение уровня налоговой нагрузки на объекты так называемой коммерческой недвижимости, в том числе офисно-делового и торгового назначения». Обложение объектов производственного и иного некоммерческого (см. текст на полях) назначения по балансовой стоимости, напротив, форма налогового поощрения (см. текст на полях), введенного законодателем для стимулирования соответствующих видов деятельности. Несмотря на аномальность, подобные ситуации встречаются довольно часто¹.

Налогообложение по балансовой стоимости как льготный правовой режим

Возникает вопрос: если в конкретной ситуации применение кадастровой стоимости вместо балансовой приводит

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОНЯТИЯ

Под некоммерческими автор статьи понимает такие виды использования объектов недвижимости, которые в силу ст. 378.2 НК РФ приводят к обложению по балансовой стоимости. Напротив, под коммерческим использованием понимаются такие виды использования, которые в силу ст. 378.2 НК РФ приводят к обложению по кадастровой стоимости.

О НАЛОГОВОМ ПООЩРЕНИИ (п. 4.2 Постановления КС РФ от 12.11.2020 № 46-П)

«...Взимание налога в повышенном размере безразлично к реальной доходности недвижимости, причем вопреки явно выраженным законодательным намерениям, в том числе о налоговых поощрениях в пользу объектов производственного (промышленного) назначения».

**ОБ ОЖИДАНИЯХ
НАЛОГО-
ПЛАТЕЛЬЩИКОВ**
(п. 4.2 Постановления
КС РФ от 12.11.2020
№ 46-П)

«Такое регулирование пред-
решает, как в деле заяви-
теля, фискальные послед-
ствия, которые расходятся
с правомерными ожидани-
ями налогоплательщиков,
притом что ожидания
в этом случае имеют осно-
вания в мотивах соответ-
ствующего законодатель-
ного решения (имея в виду,
что переход к кадастровой
стоимости при исчислении
налоговой базы по налогу
на имущество организаций
был нацелен на увеличение
уровня налоговой нагрузки
на объекты коммерческой
недвижимости, в том числе
офисно-делового и торго-
вого назначения), а также
в том, как оно изложено –
буквально и в системе
с иными законодательными
установлениями».

¹ Постановления
АС ВВО от 31.03.2023
по делу № А43-8830/2022;
АС СЗО от 02.02.2023
по делу № А56-30321/2022;
АС МО от 27.12.2022 по делу
№ А40-288213/2021; АС ЦО
от 19.04.2022 по делу
№ А14-1410/2021; АС ПО
от 28.07.2021 по делу
№ А72-10641/2020; АС ЗСО
от 25.02.2021 по делу
№ А45-43368/2019.

к снижению налогового бремени, то вправе ли собствен-
ник, например, производственного объекта потребовать
его включения в Перечень?

Производственный объект не отвечает критериям,
предусмотренным ст. 378.2 НК РФ, он не является тор-
говым или бизнес-центром. Однако мотивы законода-
тельных изменений, как отметил КС РФ, приводят к фор-
мированию у собственников некоммерческих объектов
правомерных ожиданий определенных фискальных
последствий (см. текст на полях): более низкого налого-
вого бремени, чем для коммерческих объектов.

В приведенном примере собственник оказывается
в ситуации, когда перепрофилирование производствен-
ного объекта в торговый приведет к уменьшению суммы
налогов. В результате фискальные последствия двух
режимов налогообложения – по кадастровой стоимости
и по балансовой стоимости – оказываются прямо про-
тивоположными и вступают в противоречие с целями
законодательного регулирования, состоящими в предо-
ставлении менее обременительного правового режима
налогообложения недвижимости для собственников
производственных объектов. Как следствие, производ-
ственная деятельность дестимулируется.

Возможно, следует исходить из того, что превышение
бремени налога, исчисленного из балансовой стоимости,
над бременем по кадастровой стоимости временное.
По мере накопления амортизации балансовая стоимость
будет снижаться и в конце концов станет меньше када-
стровой. Поэтому режим обложения налогом по балансо-
вой стоимости менее обременительный в долгосрочной
перспективе, даже притом что в конкретный налоговый
период бремя по ней может быть выше бремени по када-
стровой стоимости.

Однако вследствие отчуждения недвижимости, ее
уничтожения, ликвидации самого налогоплатель-
щика и прочих причин конкретная организация может
не дожидаться этого момента. Налогоплательщик вынуж-
дается к уплате повышенного налогового бремени,

исчисляемого из балансовой стоимости объекта недвижимости, которая не отражает его реальную ценность. В таких условиях правовой режим обложения по балансовой стоимости уже нельзя признать поощрительным: для одних он повлечет снижение бремени налогов, а для других увеличение. Это заставляет задуматься, обоснованно ли установление такого режима в качестве общего правила.

Смежные примеры земельного налога и налога на имущество физических лиц показывают, что основным налоговым режимом для недвижимости выступает именно обложение по кадастровой стоимости, которая приближена к рыночной и потому обеспечивает справедливое и равное распределение налоговой нагрузки.

Налогообложение по балансовой стоимости – по своей природе специальный льготный правовой режим, то есть исключение, призванное создать дополнительные стимулы для развития некоммерческой недвижимости. Специальный характер этого режима подтверждается положениями п. 2 ст. 378.2 НК РФ, запрещающими регионам возвращаться к нему после перехода к обложению по кадастровой стоимости. Кроме того, переход к обложению по кадастровой стоимости всего недвижимого имущества (за исключением отдельных сооружений) прямо установлен в качестве одного из направлений развития законодательства².

КС РФ отмечает, что обложение по балансовой стоимости не лишено экономического основания (см. текст на полях), но признает, что к рыночной стоимости, отражающей реальную ценность актива, приближена кадастровая стоимость³. Поэтому именно обложение по кадастровой стоимости выступает по существу основным режимом налогообложения недвижимости, в том числе имущества организаций. В то время как обложение по балансовой стоимости – это льготный правовой режим, применяемый в качестве налогового поощрения некоммерческих видов использования недвижимости.

О НАЛОГО- ОБЛОЖЕНИИ ПО БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТИ (Определение КС РФ от 12.07.2022 № 1717-О)

«Вместе с тем законодательные решения, направленные на увеличение уровня налоговой нагрузки на объекты условно дорогостоящей коммерческой недвижимости с установлением приоритета в использовании кадастровой стоимости при определении налоговой базы по таким объектам, сами по себе не опровергают обоснованность (экономическую) ее исчисления на общих условиях (по среднегодовой стоимости) в случаях, когда отсутствуют нормативно закрепленные условия применения в этих целях кадастровой стоимости».

Процедурные гарантии для собственников производственных объектов

Как видим, регулирование режимов налогообложения недвижимости в гл. 30 НК РФ оказывается перевернутым. По природе льготный режим применяется по общему правилу, а по существу общий правовой режим является специальным. Такое решение законодателя вполне допустимо. Оно объясняется историческими особенностями развития законодательства и преследует цели упростить налоговое администрирование.

Во-первых, до 2014 г. все имущество организаций облагалось по балансовой стоимости, а затем круг объектов, облагаемых по кадастровой стоимости, стал постепенно расширяться.

Во-вторых, количество некоммерческих объектов, облагаемых по балансовой стоимости, по-прежнему значительно больше, чем облагаемых по кадастровой стоимости в зависимости от вида их использования. В связи с чем для целей налогового администрирования проще определять перечень вторых, чем первых. Поэтому общим правилом становится льготный режим налогообложения, применяемый в отношении большинства объектов недвижимости, принадлежащих организациям. Общий же правовой режим, обеспечивающий соразмерность налогового бремени реальной ценности недвижимости, превращается в исключение. В результате его применение ставится в зависимость от того, попал или нет объект недвижимости в Перечень.

Однако льготный правовой режим не может быть навязан налогоплательщику вопреки его интересам. Если обложение налогом по балансовой стоимости установлено в качестве общего правила лишь для упрощения налогового администрирования, такое решение законодателя должно сопровождаться процедурными гарантиями. И прежде всего должно быть признано право налогоплательщика по своей инициативе перейти

² Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 г. и на плановый период 2024 и 2025 гг.

³ Пункты 4.1, 4.2 Постановления КС РФ от 05.07.2016 № 15-П.

к обложению конкретного объекта недвижимости по кадастровой стоимости. Поскольку такое обложение – общий правовой режим, на него вправе претендовать собственники любых объектов, а не только коммерческих. Как следствие, собственники производственных и иных некоммерческих объектов должны иметь возможность применять кадастровую, а не балансовую стоимость для целей налогообложения. У них, в отличие от собственников коммерческой недвижимости, должен быть выбор, какой режим налогообложения использовать в отношении каждого отдельного объекта: общий или льготный.

В этом смысле предусмотренные ст. 378.2 НК РФ критерии для включения в Перечень определяют круг объектов, которые должны быть в него внесены. Одновременно в Перечень может войти и любая другая недвижимость по инициативе налогоплательщиков, которые в отношении конкретного объекта заинтересованы в переходе на общий режим налогообложения по кадастровой стоимости.

Отсутствие подобной процедурной гарантии в законодательстве может стать предметом конституционного контроля. А пока этого не произошло, мы видим курьезные ситуации: льготный правовой режим навязывается налогоплательщикам вопреки их имущественным интересам и они не имеют возможности применять общий по его правовой природе режим налогообложения недвижимости – по кадастровой стоимости, отражающей реальную ценность недвижимости.

[Ключевые слова: «НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ» – «НЕДВИЖИМОЕ ИМУЩЕСТВО» – «КАДАСТРОВАЯ СТОИМОСТЬ»]