Климентьева И.В.

НАЛ-Д-5

**«Налог на имущество организаций: до госрегистрации или после?»**

Наверное, любое дело, разрешаемое судом, можно отнести к категории «тяжелых». В противном случае, такие дела до суда бы и не доходили. К одним из таких «тяжелых» относятся и налоговые споры.

На практике нормы налогового законодательства, несмотря на их прямое действие, иногда бывают труднореализуемыми применительно к определенным правоотношениям или субъектам из-за отсутствия в федеральном законодательстве конкретизирующих их норм.

Ведь пока наше налоговое право находится в стадии постоянного реформирования, то пробелы, коллизии и разночтения на всех уровнях может разрешить только Арбитражный Суд путем своей практики и толкований.

В настоящее время, практически любая организация имеет какое-либо имущество. Будь то, здания, сооружения, станки либо просто компьютеры. Соответственно, она должна уплачивать с этого имущества налог. В данной статье я хотела бы рассмотреть арбитражные споры, посвященные налогу на имущество организаций, о моменте, с которого следует начинать начисление налога. А точнее - о налогообложении недвижимости, право собственности на которую еще не зарегистрировано.

Государственная регистрация прав на недвижимое имущество, как известно, обязательна по закону1. Однако процесс это далеко не быстрый, поэтому довольно часто случается, что компания начинает эксплуатировать недвижимость задолго до факта госрегистрации. Нужно ли в таком случае начислять имущественный налог? Найти четкий ответ на этот вопрос в Налоговом кодексе, к сожалению, невозможно. Поэтому попробуем разобраться, опираясь на ведомственные разъяснения и сложившуюся

1 п. 1 ст. 131 ГК РФ, ст. 4 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ

арбитражную практику. Часто налоговые органы нередко торопят события, стараясь признать недвижимость облагаемой до окончания ее постройки. Подобная проблема возникает у компаний и в связи с госрегистрацией прав на созданный объект строительства.

На практике фирмы, закончив все строительные работы, иногда продолжают учитывать объект на счете 082 до момента регистрации права собственности на него. Полагая при этом, что необходимости начислять налог на имущество не возникает. Однако налоговики давно придерживаются мнения, что для начала уплаты налога не нужно дожидаться момента, когда фирма получит свидетельство собственника. Причем позиция инспекторов основана на точке зрения специалистов финансового Ведомства.

Обязанность платить налог на имущество тесно связана с отнесением недвижимости к объектам основных средств3. Таким образом, вопрос о дате начала налогообложения построенного объекта фактически сводится к вопросу о том, когда он может быть переведен со счета 08 на счет 014.

При этом, согласно пункту 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности5, до регистрации права собственности построенное имущество относится к незавершенным капитальным вложениям. Однако пункт 52 Методических указаний по бухучету основных средств6 позволяет компаниям признавать недвижимость основным средством и раньше. Если, конечно, объект фактически эксплуатируют, капитальные вложения по нему

закончены, и бумаги на госрегистрацию права собственности поданы.

2 Счет 08- Капитальные вложения. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н

3 п. 1 ст. 374 НК РФ

4 Счет 01 –Основные средства. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н

5 Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н.

6 Утверждены приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н.

Казалось бы, упомянутая методичка всего лишь дает право, но не обязывает плательщиков учитывать объект строительства как основное средство до получения свидетельства на право собственности. Но Министерство Финансов РФ склонно трактовать ситуацию прямо противоположным образом7. По их мнению, раз после выполнения перечисленных условий перевод объекта на счет 01 возможен, то, следовательно, он уже сформирован как основное средство. А значит является и объектом имущественного налога независимо от того, на каком счете отражен.

Надо ли говорить, что налоговые органы разделяют мнение финансового ведомства, о чем свидетельствуют судебные разбирательства по имущественному налогообложению объектов строительства. Причем в абсолютном большинстве случаев арбитры принимают сторону инспекторов.

Так, например, ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении8 указывал, что законодательство о бухучете не связывает отражение объекта в качестве основного средства с обязательным наличием госрегистрации права собственности на него. Главное, чтобы недвижимость была введена в эксплуатацию и фактически использовалась в производственной деятельности. Следовательно, начислять имущественный налог компания должна после того, как введет построенный объект в эксплуатацию, не дожидаясь получения свидетельства о праве собственности.

В своих разъяснениях специалисты Минфина не только указывают, что налог на имущество за введенный в эксплуатацию объект следует платить независимо от факта госрегистрации прав на него. Помимо этого они позаботились и об устранении лазейки для самых сообразительных и экономных. То есть фирм, которые намеренно не спешат регистрировать свои права, чтобы не принимать имущество к учету в качестве основного средства и тем самым сэкономить на налоге.

7 Письмо Минфина России от 27 июня 2006 г. N 03-06-01-02/28)

8 Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 4 сентября 2009 г. N Ф08-3930/2009-1681А

Еще ранее в своем письме9 Минфин России отмечал, что если компания "длительное время" не регистрирует права на учтенное на счете 08 имущество, но при этом эксплуатирует его для получения дохода, то можно говорить об уклонении от налога на имущество.

Инспекторы же при выявлении таких фактов в ходе проверок вправе привлекать нарушителей к уплате имущественного налога, а также соответствующих штрафных санкций по статье 122 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее НК РФ). Кроме того, статьей 19.21 Кодекса об Административных Правонарушениях (далее КоАП РФ) предусмотрен штраф и за уклонение от госрегистрации прав на недвижимое имущество.

Таким образом, за просрочку с расчетом по имущественному налогу компаниям грозят значительные неприятности.

Правда, из разъяснений Минфина осталось непонятным, какое время использование имущества без регистрации прав считать достаточно длительным для наказания.

Обозначенная точка зрения Финансового Ведомства была оспорена даже в Высшем арбитражном суде. Одна из фирм обратилась в эту инстанцию в надежде доказать несостоятельность позиции Минфина и ее несоответствие нормам налогового законодательства. Поводом послужили разъяснения финансистов10, направленные в ФНС России и доведенные до инспекций для применения в работе.

По мнению компании, в этом документе Минфин фактически увеличил облагаемую базу имущественного налога. За счет того, что в качестве объекта налогообложения было определено имущество, учтенное на счете 08 и фактически используемое, до момента госрегистрации прав на него. В то время как в качестве собственных основных средств организация не может учитывать имущество, право на которое не зарегистрировано.

9 Письмо Минфина России от 27 июня 2006 г. N 03-06-01-02/28

10 Письмо Минфина от 6 сентября 2006 г. N 03-06-01-02/35

Согласно пункту 4 ПБУ 6/0111, имущество принимают к бухучету в качестве основного средства при одновременном выполнении следующих условий:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд либо для предоставления за плату во временное пользование;

- объект будет использоваться в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

- объект способен приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

Если не будет соблюдено хотя бы одно из перечисленных условий, в состав основных средств актив включать нельзя.

Решением от 17 октября 2009 г. N 8464/07 Высший арбитражный суд РФ отказался признать упомянутое письмо Минфина недействующим. Впрочем, компания на этом не остановилась, подав заявление о пересмотре решения высших судей в порядке надзора. Однако в недавнем определении коллегия высших судей не обнаружила оснований для передачи дела в Президиум ВАС, подтвердив правильность выводов суда первой инстанции ВАС. В частности, о том, что для признания имущества основным средством достаточно его обладания признаками, которые установлены пунктом 4 ПБУ 6/01. А факт отсутствия госрегистрации права собственности из-за того, что фирма затягивает с подачей соответствующих документов, не освобождает ее от уплаты налога на имущество по спорному объекту. Причем коллегия указала, что иное толкование статьи 374 НК РФ приводило бы к неравноправию налогоплательщиков, создавая условия для получения некоторыми из них необоснованной налоговой выгоды там, где остальные исправно рассчитываются с бюджетом12.

11 Утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н.

12 Определение ВАС РФ от 14 февраля 2009 г. N 758/09

Казалось бы, уже можно подводить итоги и двух мнений по вопросу имущественного налогообложения объекта строительства быть не может, но в прошлом году ФАС Волго-Вятского округа в своем Постановлении13 принял противоположную точку зрения, ссылаясь на пункт 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации14, к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях) затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента и другие.

Объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию отражаются как незавершенные капитальные вложения.

Таким образом, нормы законодательства о бухгалтерском учете предусматривают учет основных средств не ранее подачи документов для государственной регистрации права собственности на объекты недвижимости.

Однако это лишь исключение из общего правила. А в дальнейшем, оно вообще перестанет быть возможным в связи с определением ВАС 20 декабря 2009 г. N 758/09.

Итак, вопрос налогообложения объектов строительства с незарегистрированным правом собственности на сегодня можно считать решенным. А арбитражная практика, которая сложилась на сегодня по данному вопросу, отрицательна для налогоплательщиков. Таким образом, переводить недвижимость в состав основных средств, как и платить за нее имущественный налог, необходимо по факту ввода в эксплуатацию. В противном случае, инспекторы при проверке не только доначислят наолог

13 Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 20 сентября 2009 г. N А43-30586/2006-35-962

14 Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 N 34н

на имущество, но и предъявят штрафные санкции.

На мой взгляд, остается нерешенным один вопрос и налицо пробел в законодательстве: не конкретизирован срок подачи документов на государственную регистрацию прав собственности на имущество. Законодателю следовало бы четко определить этот срок, тем самым раз и навсегда разъяснить споры, возникающие по этому вопросу.