Санкт-Петербургский государственный университет

**АБРАМОВА Дарья Игоревна**

**Выпускная квалификационная работа**

**Проблемы правового регулирования формирования недвижимости как объекта по налогу на имущество организаций**

Уровень образования:

Направление 40.04.01 «Юриспруденция»

Основная образовательная программа BM.5528.2019 «Налоговое право»

Научный руководитель:

Профессор кафедры административного и финансового права,

доктор юридических наук

Ногина Оксана Аркадьевна

Рецензент:

Юрист, КОО «ДЛА Пайпер Рус Лимитед»

Терешкевич Богдан Вячеславович

Санкт-Петербург

2021 год

**ОГЛАВЛЕНИЕ**

[Введение 3](#_Toc71218549)

[Глава 1. Полномочия органов государственной власти субъектов РФ по определению объекта по налогу на имущество организаций 8](#_Toc71218550)

[§ 1.1. Пределы полномочий органов государственной власти субъектов РФ в установлении и формировании объекта по налогу на имущество организаций 8](#_Toc71218551)

[§ 1.2. Определение кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества 16](#_Toc71218552)

[§ 1.3. Пересмотр результатов определения кадастровой стоимости в контексте обложения налогом на имущество организаций 26](#_Toc71218553)

[§ 1.4. Формирование перечней объектов недвижимого имущества региональными органами исполнительной власти 37](#_Toc71218554)

[§ 1.5. Защита прав налогоплательщика в делах об оспаривании включения объекта недвижимости в перечень 48](#_Toc71218555)

[Глава 2. Виды облагаемых по кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества. 54](#_Toc71218556)

[§ 2.1. Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы): порядок формирования объекта 54](#_Toc71218557)

[§ 2.2. Объекты незавершенного строительства: порядок формирования объекта 64](#_Toc71218558)

[Заключение 71](#_Toc71218559)

[Список использованных источников 76](#_Toc71218560)

[Приложения 91](#_Toc71218561)

[Приложение A 91](#_Toc71218562)

[Приложение B 93](#_Toc71218563)

[Приложение C 96](#_Toc71218564)

[Приложение D 101](#_Toc71218565)

[Приложение E 105](#_Toc71218566)

# Введение

Налог на имущество организаций (далее по тексту также – налог), являясь региональным налогом, устанавливается Налоговым кодексом Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ) и законами субъектов Российской Федерации и вводится в действие законами субъектов Российской Федерации (далее по тексту – РФ).

Глава 30 НК РФ предусматривает два порядка исчисления налоговой базы по налогу: по среднегодовой и кадастровой стоимости имущества.

Исчисление налоговой базы по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости недвижимого имущества является сравнительно новым для современного российского налогового права и введено федеральным законом от 02.11.2013 № 307-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»[[1]](#footnote-1).

В финансово-экономическом обосновании к законопроекту № 306970‑6, по итогам которого и был принят вышеуказанный федеральный закон, подчеркивалось, что «переход к кадастровой стоимости при исчислении налоговой базы по налогу ... нацелен на увеличение уровня налоговой нагрузки на объекты так называемой коммерческой недвижимости, в том числе офисно-делового и торгового назначения...»[[2]](#footnote-2).

Данное положение, о том, что исчисление налога исходя из кадастровой стоимости, по общему правилу, приводит к увеличению уровня налоговой нагрузки на налогоплательщиков, выступает предпосылкой[[3]](#footnote-3), на основе которой осуществлялось исследование в настоящей работе.

В НК РФ предусмотрен закрытый перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость. Особенности определения налоговой базы в отношении таких объектов могут предусматриваться законами субъектов РФ (пункт 2 статьи 372, статья 378.2 НК РФ). Однако федеральный законодатель не обозначил перечень или пределы определения возможных особенностей исчисления налоговой базы по налогу на имущество организаций, тем самым предоставив дискрецию субъектам РФ при установлении таких особенностей.

Соответствующая дискреция порождает проблемы в правовом регулировании правоотношений по взиманию налога на имущество организаций, делает правовое регулирование непрозрачным, что влечет риски необоснованного налогообложения налогом на имущество организаций и нарушения принципов налогообложения, сформулированных законодателем и правоприменителем, включая принципы экономического обоснованности налогообложения[[4]](#footnote-4), обеспечения правомерных ожиданий налогоплательщиков[[5]](#footnote-5), правовой определенности[[6]](#footnote-6), равенства налогообложения[[7]](#footnote-7).

В науке налогового права не нашел своего фундаментального исследования вопрос об экономико-правовой модели имущественных налогов, что также не способствует развитию качественного правового регулирования налоговых правоотношений и, как следствие, исключению случаев необоснованного налогообложения.

Иной гранью проблематики правового регулирования взимания налога на имущество организаций, исчисляемого исходя из кадастровой стоимости недвижимого имущества, выступают: момент возникновения объекта по налогу, включение объекта недвижимого имущества в перечень в соответствии с положениями пункта 7 статьи 378.2 НК РФ, экономическая обоснованность размера налоговой базы.

В настоящей работе также поднимается вопрос о порядке формирования объекта по налогу на имущество организаций на примере следующих объектов недвижимости, в отношении которых налоговая база по налогу на имущество организаций может определяться как их кадастровая стоимость: 1) административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них, 2) объекты незавершенного строительства.

Актуальность настоящего исследования предопределена вышеуказанными проблемами, которые порождены предоставленной федеральным законодателем дискрецией региональным органам представительной власти, несовершенством юридической техники как в налоговом законодательстве, так и в ином отраслевом законодательстве (прежде всего, гражданском, земельном, законодательством о государственной кадастровой оценке), отсутствием фундаментальных научных трудов по вопросу экономического основания, экономико-правовой модели налога на имущество организаций.

Автор подчеркивает, что настоящая работа не претендует на абсолютность, а предназначена для рассмотрения отдельных аспектов правового регулирования налога на имущество организаций и является опорой для дальнейших исследований.

**Цели** настоящего исследования – сформулировать подход к определению компетенции органов государственной власти субъектов РФ по установлению объекта по налогу на имущество организаций, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость (далее по тексту также – объекты), сформулировать конкретные условия, при которых объект по налогу на имущество организаций в отношении отдельных объектов недвижимого имущества является сформированным, обозначить проблемы налогового и иного отраслевого законодательства и возможные пути их решения.

Данные цели предопределили следующие **задачи работы:**

1. Проанализировать налоговое законодательство РФ, регулирующее особенности исчисления налоговой базы по налогу на имущество организаций, определяемой как кадастровая стоимость.

2. Проанализировать региональное налоговое законодательство отдельных субъектов РФ, регулирующее особенности исчисления налоговой базы по налогу на имущество организаций в отношении объектов так называемой офисно-коммерческой недвижимости[[8]](#footnote-8) и объектов незавершенного строительства.

3. Изучить отдельные научные труды по налоговому праву, в которых исследуется вопрос о порядке формирования объекта по налогу на имущество организаций, экономической обоснованности налогообложения и размера кадастровой стоимости.

4. Проанализировать материалы судебной практики по отдельным вопросам обложения объектов недвижимости налогом на имущество организаций.

5. По результатам проведенного анализа консолидировать правовые позиции ученых, исследователей, законодателей, правоприменителей и сформулировать ключевые выводы.

**Предметом** настоящего исследования является налоговое, гражданское, земельное законодательство, арбитражное, административное и гражданское процессуальное законодательство, законодательство о государственной кадастровой оценке и государственной регистрации недвижимости, практика Конституционного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, иных арбитражных судов и судов общей юрисдикции.

**Теоретической основой** настоящего исследования стали работы таких правоведов, как А.А. Артюх, К.И. Байгозин, Д.В. Винницкий, Г.А. Гаджиев, А.В. Демин, Ю.А. Крохина, М.В. Кустова, О.А. Ногина, С.В. Овсянников, С.Г. Пепеляев, В.А. Савиных, С.А. Сосновский, Д.В. Тютин, А.В. Чуркин, Н.А. Шевелева.

**Методологической основой** настоящей выпускной квалификационной работыявляются общенаучные методы познания: системный анализ, синтез, обобщение, сравнение. В ходе написания работы также применены частно-научные методы познания: формально-юридический, структурно-функциональный, историко-правовой.

**Структура** настоящей выпускной квалификационной работы состоит из введения, двух глав, объединяющих 7 параграфов, заключения, списка источников и информационных материалов, 5 приложений.

# Глава 1. Полномочия органов государственной власти субъектов РФ по определению объекта по налогу на имущество организаций

# § 1.1. Пределы полномочий органов государственной власти субъектов РФ в установлении и формировании объекта по налогу на имущество организаций

Статья 372 НК РФ устанавливает две формы компетенции органов законодательной (представительной) власти субъектов РФ при установлении налога на имущество организаций.

Первую форму следует охарактеризовать как обязательную, без соблюдения которой налог не будет считаться законно установленным по смыслу статей 57 Конституции РФ и 17 НК РФ. К данной форме относится обязанность законодательных органов субъектов РФ при установлении налога на имущество организаций определить налоговую ставку, а также порядок и сроки уплаты налога, в пределах, предусмотренных главой 30 НК РФ (абзац 3 пункта 3 статьи 12, абзац 1 пункта 2 статьи 372 НК РФ[[9]](#footnote-9)).

Иные элементы данного налога, а именно – объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, порядок исчисления налога, регулируются исключительно [НК](consultantplus://offline/ref=C172C935C0509F8B7426DA251A59C4BABE7E259667B81EE19999B1C86FCB4EE2172BEA0C836476D428D51C8EF26D7643085AD27F9EQ6I1T) РФ и не могут изменяться региональным законодателем.

Вторую форму компетенции органов государственной власти субъектов РФ при установлении налога на имущество организаций следует охарактеризовать в качестве факультативной исходя из буквального толкования нормы абзаца 2 пункта 2 статьи 372 НК[[10]](#footnote-10).

К данной форме относится полномочие субъектов РФ при установлении налога на имущество организаций определить налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками (пункт 2 статьи 17 НК РФ), а также особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества в соответствии с главой 30 НК РФ.

Факультативность такого установления выражается в следующем:

1. Региональный законодательный орган вправе не предусматривать налоговые льготы по налогу на имущество организаций.

2. Региональный законодательный орган вправе не предусматривать возможность исчисления налоговой базы в отношении отдельных объектов недвижимого имущества по кадастровой стоимости.

В таком случае налоговая база в отношении поименованных в статье 378.2 НК РФ объектов недвижимости определяется как их среднегодовая стоимость, то есть в общем порядке (пункт 1 статьи 375 НК РФ) при условии соответствия такого объекта признакам объекта налогообложения по налогу на имущество организаций, предусмотренных подпунктом 1 пункта 1 статьи 374 НК РФ, то есть признакам объекта основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

3. Региональный законодательный орган вправе не определять конкретные особенности объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость, а ограничиться перечислением таких объектов недвижимого имущества.

В таком случае установленные региональным законодателем особенности в отношении отдельных объектов недвижимого имущества ограничены только положениями НК РФ.

Итак, НК РФ предоставил субъектам РФ полномочие по определению особенностей такого элемента налогообложения, как налоговая база, однако региональные представительные органы не вправе выходить за пределы тех объектов недвижимого имущества, предусмотренных пунктом 1 статьи 378.2 НК РФ, и их нормативных определений, установленных НК РФ. Так, нормативное содержание терминов «административно-деловой центр» и «торговый центр (комплекс)» определяется в соответствии с положениями пунктов 3, 4 статьи 378.2 НК РФ и не может изменяться органом представительной власти субъекта РФ.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 374 НК РФ объектом налога на имущество организаций, налоговая база по которому определяется как кадастровая стоимость, признается недвижимое имущество, находящееся на территории РФ и принадлежащее организациям на праве собственности или праве хозяйственного ведения, а также полученное по концессионному соглашению, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 НК РФ (редакция, действующая с 01.01.2020).

До 01.01.2020 независимо от модели определения налоговой базы объект недвижимого имущества по налогу на имущество организаций должен был соответствовать признакам имущества, которое учитывается на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. Начиная с 01.01.2020 объект недвижимого имущества может не соответствовать признакам объекта основных средств, для того, чтобы признаваться объектом по налогу на имущество организаций, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость. Иными словами, федеральный законодатель окончательно закрепил двойную модель налогообложения имущества по налогу на имущество организаций. Следует согласиться с позицией Ногиной О.А., согласно которой законодательная модель, в рамках которой установлено два порядка исчисления налоговой базы, привели к установлению нового налогового платежа со своим самостоятельным элементным составом, а не модернизации существующей юридической конструкции налога: в частности, иные налогоплательщики, экономическое основание налога, дополнительные полномочия у субъектов РФ[[11]](#footnote-11).

Рассмотрим порядок установления органами законодательной власти субъектов РФ особенностей определения налоговой базы в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость.

1. Уполномоченными государственными органами субъекта РФ и подведомственными им бюджетными учреждениями проводится государственная кадастровая оценка недвижимого имущества в порядке, предусмотренном положениями Федерального закона от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке».

2. Законодательными органами государственной власти субъектов РФ принимается закон, устанавливающий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, поименованных в подпунктах 1, 2, 4 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ.

3. Уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ устанавливается порядок определения вида фактического использования объектов недвижимого имущества, перечисленных в подпунктах 1, 2 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ.

4. Уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ определяется вид фактического использования объектов недвижимого имущества в соответствии с порядком, предусмотренным пунктом 3 выше.

5. Уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ формирует, утверждает и публикует перечень отдельных объектов недвижимого имущества[[12]](#footnote-12), в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость (далее по тексту – Перечень).

Каковы последствия несоблюдения любого из вышеприведенных этапов для налогоплательщиков?

1. Если государственная кадастровая оценка в отношении объекта недвижимости не проведена, то такой объект не может быть включен в Перечень[[13]](#footnote-13), утверждаемый уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ. Если же такой объект ошибочно включен в Перечень, то налог на имущество организаций определяется исходя из среднегодовой стоимости такого имущества[[14]](#footnote-14).

2. Если региональным законодателем не принят закон, устанавливающий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, следовательно, налоговая база в отношении поименованных в статье 378.2 НК РФ объектов недвижимости определяется как их среднегодовая стоимость, то есть в общем порядке, при условии соответствия такого объекта признакам объекта налогообложения по налогу на имущество организаций, предусмотренных подпунктом 1 пункта 1 статьи 374 НК РФ.

3. Если уполномоченным органом государственной власти субъекта РФ не утвержден Перечень и (или) объект, соответствующий всем условиям для его включения в Перечень, не включен в такой Перечень, то налоговая база в отношении него также определяется исходя из среднегодовой стоимости имущества, если такой объект соответствует признакам объекта налогообложения по налогу на имущество организаций, предусмотренных подпунктом 1 пункта 1 статьи 374 НК РФ.

Таким образом, если на каком-либо из этапов установления особенностей налогообложения объекта уполномоченными органами допущена ошибка, следовательно, налоговая база в отношении объекта определяется как среднегодовая стоимость имущества.

Следующий вопрос, на который необходимо ответить, это вопрос об особенностях особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости, которые могут быть положены в отношении объектов недвижимости.

Согласно пункту 1 статьи 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Следует обратить внимание на фундаментальное правило (принцип) в области налогообложения, а именно – принцип экономического основания налога, сформулированный федеральным законодателем в статье 3 НК РФ, и которому неоднократно давалось толкование Конституционным Судом РФ (далее по тексту также – КС РФ). В самом общем виде содержание принципа экономического основания налогообложения состоит в том, что налоговые последствия должны быть связаны с экономическим содержанием операции, совершаемой налогоплательщиком. Применительно к имущественному налогообложению содержание принципа экономического основания выявить сложнее, и применительно к налогообложению имущества организаций содержание принципа экономического основания налогообложения связано с тем, что объект, принадлежащий организации, имеет потенциальную доходность[[15]](#footnote-15). В определении КС РФ от 14.12.2004 № 451-О разъясняется, что объектом налогообложения налогом на имущество организаций являются элементы обособленного имущества юридического лица, то есть таких активов организации, которые составляют экономическую базу ее предпринимательской деятельности. Несмотря на то что данная позиция КС РФ была сформирована еще до введения модели исчисления налога на имущество организаций по кадастровой стоимости, очевидно, что вышеприведенная правовая позиция КС РФ в полной мере применима и к данной модели[[16]](#footnote-16).

Обратимся непосредственно к особенностям определения налоговой базы, к их нормативному содержанию. Особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости предполагают их установление в региональном законе о налоге на имущество организаций и предопределяют исчисление налога в отношении объекта исходя из его кадастровой стоимости, принятие решения о включении объекта недвижимого имущества в Перечень[[17]](#footnote-17).

Во-первых, особенности должны касаться исключительно объектов, и не могут быть приняты во внимание фигура налогоплательщика, применяемый им режим налогообложения[[18]](#footnote-18), что соответствует принципу равенства и буквальному толкованию норм статей 53, 374, 375 и 378.2 НК РФ.

Во-вторых, критерии отнесения недвижимого имущества к налогооблагаемым по кадастровой стоимости объектам разнообразны и определяются через физическую и иную характеристики такого объекта недвижимого имущества. Наиболее очевидным критерием выступает площадь недвижимого имущества (например, определение Верховного Суда РФ от 16.10.2019 № 30‑АПА19‑5, письмо Министерства финансов РФ от 02.03.2017 № 03‑05‑05‑01/11678)[[19]](#footnote-19).

Иные характеристики объекта недвижимого имущества, которые могут быть положены в основу установления особенностей определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости, содержатся в Едином государственном реестре недвижимости (далее по тексту – ЕГРН). В частях 4, 5 статьи 8 федерального закона от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» (далее по тексту – Закон о регистрации) перечислены соответственно основные и дополнительные сведения об объекте недвижимого имущества, которые вносятся в реестр объектов недвижимости, являющегося составной частью ЕГРН. Не каждое из сведений, содержащихся в ЕГРН, может являться характеристикой недвижимого имущества, которая положена в основу отнесения объекта недвижимого имущества представительным органом субъекта РФ к объектам налогообложения по кадастровой стоимости[[20]](#footnote-20). Конкретная характеристика может приниматься во внимание региональным законодательным органом при условии, что избранная им характеристика будет отвечать требованиям принципа экономического основания налогообложения.

В-третьих, в продолжение к конституционно-правовому подходу о приоритете существа над формой имеет значение фактическое существование объекта недвижимого имущества. С учетом положений пункта 1 статьи 235 Гражданского кодекса РФ[[21]](#footnote-21) если объект недвижимости фактически, то есть независимо от внесения сведений в ЕГРН, прекратил свое существование (то есть произошла гибель вещи) или непригоден для его использования по какому-либо назначению, предусмотренному НК РФ для целей исчисления налога на имущество организаций, то он с момента его прекращения не может быть объектом налогообложения[[22]](#footnote-22).

Итак, содержание термина «особенности определения налоговой базы особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества», предусмотренное пунктом 2 статьи 378.2 НК РФ, следует определить как установленный законодательным органом государственной власти субъекта РФ порядок налогообложения отдельных видов объектов недвижимого имущества, поименованных в подпунктах 1, 2 и 4 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ, устанавливающий конкретные характеристики таких объектов недвижимости с учетом принципа экономического основания налогообложения и требований статьи 378.2 НК РФ.

# § 1.2. Определение кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества

В соответствии с пунктом 2 статьи 375 НК РФ кадастровая стоимость, внесенная в ЕГРН, выступает налоговой базой в отношении отдельных объектов недвижимого имущества, поименованных в пункте 1 статьи 378.2 НК РФ.

Кадастровая стоимость имущества определяется посредством проведения субъектами РФ государственной кадастровой оценки объектов недвижимости.

Кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества, выступая налоговой базой по налогу на имущество организаций в отношении отдельных объектов недвижимого имущества, в соответствии с легальным определением, предусмотренным пунктом 2 части 1 статьи 3 Федерального закона от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке» (далее по тексту – Закон о ГКО), представляет собой полученный на определенную дату результат оценки объекта недвижимости, определяемый на основе ценообразующих факторов в соответствии с настоящим Федеральным законом и методическими указаниями о государственной кадастровой оценке.

Как справедливо отмечается в научной литературе, содержательное определение кадастровой стоимости на законодательном уровне отсутствует[[23]](#footnote-23). Выбор законодателем стоимостного подхода к налогообложению недвижимости в контексте положений пункта 1 статьи 1 и пункта 6 статьи 3 НК РФ требует, чтобы содержание стоимостного показателя было также определено законом[[24]](#footnote-24). Таким образом, на уровне отраслевого неналогового правового регулирования федеральный законодатель допустил отсутствие содержательного определения такого стоимостного показателя налоговой базы по имущественным налогам, как кадастровая стоимость, что не способствует улучшению правового регулирования и исключению рисков необоснованного налогообложения.

В соответствии со статьей 6 Закона о ГКО проведение государственной кадастровой оценки включает в себя следующие этапы:

1. Принятие региональным исполнительным органом государственной власти решения о проведении кадастровой оценки не позднее чем за шесть месяцев до 1 января года проведения государственной кадастровой оценки, включая наделение созданного субъектом РФ бюджетного учреждения (далее по тексту – бюджетное учреждение) полномочиями, связанными с определением кадастровой стоимости, предусмотренными статьей 7 Закона о ГКО.

2. Определение бюджетным учреждением кадастровой стоимости и составление отчета об итогах государственной кадастровой оценки.

3. Утверждение уполномоченным органом субъекта РФ результатов определения кадастровой стоимости путем принятия акта об утверждении результатов определения кадастровой стоимости.

Результаты определения кадастровой стоимости действуют, по общему правилу, с 1 января года, следующего за годом вступления в силу акта об утверждении результатов определения кадастровой стоимости.

В июле 2020 года[[25]](#footnote-25) правило о периодичности проведения государственной кадастровой оценке претерпело изменения: в соответствии с частью 4 статьи 11 Закона о ГКО с 01.01.2023 в отношении объектов недвижимого имущества (за исключением земельных участков) очередная государственная кадастровая оценка будет проводиться через четыре года (в городах федерального значения – через два года)[[26]](#footnote-26) с года проведения последней государственной кадастровой оценки объектов недвижимости. Ранее действовавшая редакция Закона о ГКО (и действующая фактически в настоящее время в редакции части 7 статьи 6 федерального закона от 31.07.2020 № 269-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации») предусматривала большую дискрецию региональных исполнительных органов при определении периодичности проведения государственной кадастровой оценки: очередная государственная кадастровая оценка могла проводиться не ранее чем через три года (в городах федерального значения – не ранее чем через два года) и не позднее чем через пять лет с года проведения последней государственной кадастровой оценки объектов недвижимости. Таким образом, вновь принятые правила о периодичности проведения государственной кадастровой оценки являются более императивными и ограничивающими свободу усмотрения исполнительных органов государственной власти субъектов РФ, что способствует большей определенности в правоотношениях по определению кадастровой стоимости и, как следствие, в налоговых правоотношениях, связанных с имущественным налогообложением.

Перейдем непосредственно к исследованию кадастровой стоимости в аспекте применения ее в качестве налоговой базы по налогу на имущество организаций в отношении отдельных объектов недвижимого имущества.

Первый вопрос, на который следует ответить, это вопрос о соответствии определения налоговой базы по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости принципу экономической обоснованности налогообложения.

В научной литературе отмечается, что экономическая обоснованность кадастровой стоимости выражается в требовании соответствия кадастровой стоимости рыночной[[27]](#footnote-27). Соглашаясь с данной позицией, рассмотрим, насколько действующее правовое регулирование обеспечивает такое соответствие.

Согласно статье 3 федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» рыночной стоимостью объекта оценки признается наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.

Часть 2 статьи 3 Закона о ГКО предусматривает, что кадастровая стоимость определяется на основе рыночной и иной информации, связанной с экономическими характеристиками использования объекта недвижимости, в соответствии с методическими указаниями о государственной кадастровой оценке. В соответствии с пунктом 1.2 приказа Минэкономразвития России от 12.05.2017 № 226 «Об утверждении методических указаний о государственной кадастровой оценке» (далее по тексту – Методические указания) определение кадастровой стоимости предполагает расчет вероятной суммы типичных для рынка затрат, необходимых для приобретения объекта недвижимости на открытом и конкурентном рынке.

В части 2 статьи 14 Закона о ГКО предусматривается, что при определении кадастровой стоимости объектов капитального строительства (включая объекты незавершенного строительства) обязательно подлежат рассмотрению на предмет влияния на указанную стоимость сведения о местоположении, годе постройки, материале стен объекта недвижимости, ... нахождении объекта недвижимости в ветхом или аварийном состоянии, нахождении объекта недвижимости в границах зоны с особыми условиями использования территории, а также иные ценообразующие факторы, характеризующие объекты недвижимости. Согласно пункту 4.1.3 Методических указаний к ценообразующим факторам объектов недвижимости относится информация об их физических свойствах, технических и эксплуатационных характеристиках, а также иная информация, существенная для формирования стоимости объектов недвижимости. Все ценообразующие факторы разделяются на три типа: факторы, характеризующие внешнюю среду объектов недвижимости; факторы, характеризующие непосредственное окружение и сегмент рынка объектов недвижимости; факторы, характеризующие объект недвижимости.

Итак, действующее правовое регулирование определяет примерный перечень ценообразующих факторов, который является открытым.

Часть 4 статьи 14 Закона о ГКО устанавливает, что результаты определения кадастровой стоимости подлежат обязательному контролю качестве на основе сложившейся ценовой ситуации на рынке недвижимости с использованием в том числе сведений о сделках с объектами недвижимости, содержащихся в ЕГРН.

В научной литературе отмечается, что налоговой базой должна выступать кадастровая стоимость, отражающая приблизительную рыночную оценку объекта[[28]](#footnote-28) (в отличие от среднегодовой стоимости, которая не может служить показателем рыночной оценки объекта недвижимости и применяется для целей бухгалтерского учета). К кадастровой стоимости предъявляются требования не только процедурной достоверности, но и к результатам, которые обеспечивают экономически обоснованное налогообложение недвижимости[[29]](#footnote-29), кадастровая стоимость объекта недвижимости является не произвольной величиной, а имеет реальную экономическую основу и является ограниченным аналогом рыночной стоимости[[30]](#footnote-30).

Таким образом, на законодательном и подзаконном уровнях сформулировано, что кадастровая стоимость основывается на экономических характеристиках использования объекта недвижимости, зафиксирована связь между кадастровой и рыночной стоимостями объекта недвижимого имущества, буквальное толкование положений Закона ГКО и Методических указаний позволяет заключить, что размер кадастровой стоимости (должен быть) соответствовать уровню рыночной[[31]](#footnote-31), вся система государственной кадастровой оценки имеет своей целью получение результатов определения кадастровой стоимости, соответствующих рыночным показателям стоимости объектов оценки[[32]](#footnote-32).

Таким образом, кадастровая стоимость может соответствовать размеру рыночной стоимости и, как следствие, экономическому основанию имущественных налогов.

Однако, как верно подчеркивается в научной литературе, кадастровая стоимость не аналогична рыночной стоимости и не может быть равной ей, а является так называемой ограниченной рыночной стоимостью. Отличие кадастровой стоимости от рыночной стоимости предопределено требованием определения кадастровой стоимости объекта с учетом лишь объективных ограничений права собственности, возникших не по воле собственника недвижимости[[33]](#footnote-33). Применение в ходе проведения государственной кадастровой оценки методов массовой оценки приводит к игнорированию ряда индивидуальных признаков объекта недвижимости и смещение акцентов исследования на типовые характеристики объекта: площадь, вид разрешенного использования и т.д. В результате утвержденная кадастровая стоимость зачастую отличается от уровня рыночной стоимости объекта оценки[[34]](#footnote-34).

Итак, кадастровая стоимость отличается от уровня рыночной стоимости объекта недвижимости. В научной литературе отмечается, что законодатель нарушает принцип экономической обоснованности налогообложения, в той мере, в которой он молчаливо допускает, что кадастровая стоимость будет отличаться от предполагаемого уровня рыночной стоимости объекта оценки в результате реализации уполномоченным органом своих функций[[35]](#footnote-35). Подчеркивается также, что применение методов массовой оценки при определении кадастровой стоимости неизбежно приводит к несоответствию кадастровой и рыночной стоимости. Используемая методика оценки изначально содержит «порок экономической необоснованности»[[36]](#footnote-36).

Соглашаясь с вышеуказанными позициями, отметим, что законодатель предусмотрел правовое регулирование пересмотра кадастровой стоимости и возможность установления кадастровой стоимости в размере рыночной, тем самым приблизил правовое регулирование имущественного налогообложения исходя из кадастровой стоимости к соответствию принципу экономической обоснованности налогообложения. Однако данное правовое регулирование также представляется не в полной мере соответствующим принципам налогообложения, так как, во-первых, бремя приведения кадастровой стоимости к рыночному уровню не должно возлагаться на налогоплательщиков[[37]](#footnote-37), во-вторых, утвержденные Минэкономразвития РФ правила определения кадастровой стоимости применяются и при установлении рыночной стоимости[[38]](#footnote-38), а в-третьих, действующее правовое регулирование, как мы убедимся ниже, предусматривает ограниченное ретроспективное применение измененной кадастровой стоимости, установленной в размере рыночной стоимости, что также нельзя признать соответствующим принципу экономической обоснованности налогообложения, ведь, как справедливо отмечается, принцип экономического основания налога предполагает наличие у налогоплательщика права и обеспеченной правоприменительной практикой реальной возможности пересмотреть его налоговые обязательства за все периоды, в которых применялась кадастровая стоимость, не соответствующая рыночной[[39]](#footnote-39).

Исходя из вышеуказанного, необходимо усовершенствование правового регулирования имущественного налогообложения в той мере, в которой налоговая база по имущественным налогам будет определяться исходя из рыночной стоимости объекта недвижимости, либо кадастровая стоимость должна будет рассчитываться путем применения таких методов, которые будут сводить ситуации отличия уровня кадастровой стоимости от уровня рыночной к минимуму, чему будет способствовать введение на законодательном уровне содержательных признаков кадастровой стоимости, отражающих ее связь с рыночной стоимостью. Данное определение будет служить ориентиром для уполномоченного органа, определяющего правила расчета кадастровой стоимости, и одновременно ограничителем произвола данного органа, к которому могут апеллировать налогоплательщики[[40]](#footnote-40).

Отдельного внимания заслуживает вопрос о выделении сумм налога на добавленную стоимость (далее по тексту – НДС) в кадастровой стоимости, а также в кадастровой стоимости, установленной в размере рыночной стоимости.

НК РФ и Закон о ГКО не содержат соответствующего регулирования. В пункте 7.1.2 Методических указаний указывается, что при определении кадастровой стоимости с применением методов массовой оценки, а именно – с применением затратного подхода, производятся корректировки на величину НДС в сторону увеличения в случае использования справочных показателей, определенных без учета НДС. В случае если типичные для рынка элементы затрат не содержат НДС, корректировка использованных справочных показателей на величину НДС по этим элементам не производится. Таким образом, хотя на подзаконном уровне также прямо не регламентирован вопрос о включении НДС в кадастровую стоимость, тем не менее создается легальная возможность выделения сумм НДС в итоговой величине кадастровой стоимости.

Если рассматривать вопрос с теоретической точки зрения, то величина налоговой базы, которой выступает кадастровая стоимость (в том числе установленная в размере рыночной стоимости), не может включать в себя суммы налога; налоговая база выступает характеристикой именно объекта налогообложения, на которую не может начисляться суммы налога, ведь именно реализация объекта или юридический факт его нахождения во владении налогоплательщика образуют объект налогообложения. Определение рыночной стоимости (и кадастровой стоимости – *добавлено мною*) объекта в целях дальнейшей его эксплуатации без реализации этого имущества не создает объект обложения НДС[[41]](#footnote-41).

Однако на практике возникают ситуации, при которых в величине кадастровой стоимости выделены суммы НДС. Позиции Конституционного Суда РФ и контролирующих органов однозначно свидетельствуют о том, что налогоплательщики при исчислении налога на имущество организаций самостоятельно корректировать кадастровую стоимость объекта недвижимости, уменьшая ее на сумму НДС, не вправе[[42]](#footnote-42), а вправе при несогласии с величиной кадастровой стоимости в части увеличения на суммы НДС обратиться с соответствующим заявлением.

Порядок, в соответствии с которым налогоплательщики вправе исключить выделенные суммы НДС из величины кадастровой стоимости, как следует из материалов судебной практики, стал порядок, связанный с установлением кадастровой стоимости в размере, равном рыночной стоимости. Суды, удовлетворяя административные исковые заявления об установлении кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере, равном его рыночной стоимости, указывают на то, что ни законодательство об оценочной деятельности, ни налоговое законодательство не предусматривает, что при определении рыночной стоимости объекта недвижимости для целей установления кадастровой стоимости НДС является ценообразующим фактором и увеличивает ее размер[[43]](#footnote-43).

Представляется, что действующее правовое регулирование, допускающее ситуации выделения сумм НДС в составе кадастровой стоимости и возлагающие бремя исправления таких ситуаций на налогоплательщиков, должны быть устранены законодателем путем прямого указания на запрет на выделение сумм НДС при определении кадастровой стоимости, либо путем предоставления правовой возможности налогоплательщикам при исчислении налога на имущество организаций самостоятельно корректировать величину кадастровой стоимости, уменьшая ее на сумму НДС.

# § 1.3. Пересмотр результатов определения кадастровой стоимости в контексте обложения налогом на имущество организаций

Закон о ГКО в его действующей редакции[[44]](#footnote-44) предусматривает пять способов изменения утвержденной кадастровой стоимости и один способ изменения кадастровой стоимости до утверждения результатов государственной кадастровой оценки.

Способ изменения кадастровой стоимости до утверждения результатов государственной кадастровой оценки предусмотрен положениями статьи 14 Закона о ГКО, в соответствии с частями 13-24, 27, 32 которой представляет собой право любых лиц до утверждения результатов проведения государственной кадастровой оценки обратиться с замечаниями к проекту отчета об итогах государственной кадастровой оценки (далее по тексту – проект отчета). Замечания к проекту отчета могут быть представлены в бюджетное учреждение или многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг (далее по тексту – МФЦ) любыми лицами в свободной форме и по любому основанию с изложением сути замечания (части 17, 18 статьи 14 Закона о ГКО). Срок представления замечаний – тридцать календарных дней со дня размещения проекта отчета на официальном сайте бюджетного учреждения. По итогам рассмотрения замечаний бюджетное учреждение вправе принять решение либо об учете замечания к проекту отчета и пересчете кадастровой стоимости объекта недвижимости, либо об отказе в учете замечания к проекту отчета.

По окончании срока рассмотрения замечаний в случае выявления оснований для внесения изменений в проект отчета бюджетное учреждение составляет обновленную версию проекта отчета, размещает его на своем официальном сайте. После размещения обновленной версии проекта отчета прием замечаний прекращается, проект отчета направляется в уполномоченный орган субъекта РФ, который утверждает результаты определения кадастровой стоимости объектов недвижимости. С принятием акта об утверждении результатов определения кадастровой стоимости заинтересованное лицо вправе инициировать процедуру корректировки уже утвержденных результатов определения кадастровой стоимости.

Первый способ изменения утвержденных результатов определения кадастровой стоимости урегулирован положениями статьи 21 Закона о ГКО и представляет собой право любых лиц, включая органы публичной власти, обратиться в бюджетное учреждение или МФЦ с заявлением об исправлении ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости (далее по тексту также – ошибки). Срок подачи заявления об исправлении вышеуказанных ошибок составляет пять лет со дня внесения в ЕГРН сведений о соответствующей кадастровой стоимости. Пересчет кадастровой стоимости в связи с допущенными ошибками может осуществляться по решению регионального уполномоченного органа и без заявлений заинтересованных лиц об исправлении ошибок, то есть ex officio.

Перечень ошибок определен Законом о ГКО. К ошибкам относятся:

1. Несоответствие определения кадастровой стоимости положениям Методических указаний.

2. Описка, опечатка, арифметическая ошибка или иная ошибка, повлиявшие на величину кадастровой стоимости объекта недвижимости.

3. Искажение данных об объекте недвижимости, на основании которых определялась его кадастровая стоимость, в том числе использование недостоверных сведений о характеристиках объекта недвижимости при определении кадастровой стоимости.

Таким образом, перечень ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости, не является исчерпывающим, однако с учетом положений статей 7, 22, 22.1 Закона о ГКО ошибка не может быть связана с несоответствием кадастровой стоимости размеру рыночной стоимости объекта недвижимости или с последующим изменением количественных или качественных характеристик объекта недвижимости.

По итогам рассмотрения заявления об исправлении ошибок бюджетное учреждение вправе принять решение об удовлетворении заявления и необходимости пересчета кадастровой стоимости в связи с наличием ошибок, либо решение об отказе в пересчете кадастровой стоимости, если наличие ошибок не выявлено. В случае принятия решения об удовлетворении заявления и необходимости пересчета кадастровой стоимости бюджетное учреждение пересматривает кадастровую стоимость, а региональный уполномоченный орган вносит соответствующие изменения в акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости. Решение бюджетного учреждения, принятое по итогам рассмотрения заявления об исправлении ошибок, может быть оспорено в суде общей юрисдикции в порядке, предусмотренном КАС РФ. Решение суда о признании незаконным решения бюджетного учреждения об отказе в исправлении ошибок является основанием для исправления бюджетным учреждением ошибок.

Второй способ изменения утвержденных результатов определения кадастровой стоимости регулируется положениями статей 7, 16 Закона о ГКО, приказа Минэкономразвития России от 24.09.2018 № 514 «Об утверждении Порядка определения кадастровой стоимости объектов недвижимости при осуществлении государственного кадастрового учета ранее не учтенных объектов недвижимости, включения в Единый государственный реестр недвижимости сведений о ранее учтенных объектах недвижимости или внесения в Единый государственный реестр недвижимости соответствующих сведений при изменении качественных и (или) количественных характеристик объектов недвижимости, влекущем за собой изменение их кадастровой стоимости» (далее – Приказ № 514) и связан с изменением количественных или качественных характеристик ранее учтенных объектов недвижимости, которое влечет за собой изменение кадастровой стоимости таких объектов недвижимости.

В соответствии с подпунктом «в» пункта 1 Приказа № 514 необходимость внесения изменений в ЕГРН и, как следствие, необходимость пересмотра кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества (зданий, помещений, объектов незавершенного строительства) обусловлены изменениями следующих сведений об объекте недвижимости:

1. О значении площади (в отношении здания, помещения);

2. О проектируемом значении основной характеристики (в отношении объекта незавершенного строительства);

3. О степени готовности (в отношении объекта незавершенного строительства);

4. О назначении, проектируемом назначении (в отношении здания, помещения, объекта незавершенного строительства);

5. Об основной характеристике (в отношении объекта незавершенного строительства).

В соответствии с пунктом 2 части 1 статьи 7 Закона о ГКО определение кадастровой стоимости ранее учтенных объектов недвижимости, в отношении которых произошло изменение их количественных или качественных характеристик, осуществляет бюджетное учреждение.

Третий способ изменения утвержденных результатов определения кадастровой стоимости связан с исправлением технической ошибки в сведениях ЕГРН, которая представляет собой описку, опечатку, грамматическую или арифметическую ошибку либо подобную ошибку, допущенную органом регистрации прав. Порядок исправления таких ошибок урегулирован положениями статьи 61 Закона о регистрации и сущностно схож с исправлением ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости.

Четвертый способ изменения утвержденных результатов определения кадастровой стоимости урегулирован положениями статьи 22.1 Закона о ГКО и связан с установлением кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости. Отметим, что до 01.01.2023 устанавливается переходный период применения статьи 22.1 Закона о ГКО: статья 22.1 Закона о ГКО действует с 01.01.2023 во всех субъектах РФ; до 01.01.2023, то есть до завершения переходного периода, либо до даты, указанной в решении высшего исполнительного органа, ее положения применяются только в случае принятия высшим исполнительным органом субъекта РФ соответствующего решения[[45]](#footnote-45). Таким образом, до 01.01.2023 порядок установления кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости основывается на положениях статьи 22.1, либо статьи 22 Закона о ГКО в зависимости от того, принято ли высшим исполнительным органом субъекта РФ решение о применении статьи 22.1 Закона о ГКО. Если соответствующее решение не принято, то применяются положения статьи 22 Закона о ГКО.

В соответствии с частями 2 и 3 статьи 22.1 Закона о ГКО заявление об установлении кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости подается заинтересованными лицами[[46]](#footnote-46) в бюджетное учреждение или МФЦ. Согласно части 11 статьи 22.1 Закона о ГКО по итогам рассмотрения заявления об установлении рыночной стоимости объекта налогообложения бюджетное учреждение принимает следующие решения (далее – решение бюджетного учреждения):

1) об установлении кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости (далее – решение об установлении рыночной стоимости);

2) об отказе в установлении кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости в связи с использованием неполных и (или) недостоверных сведений, ошибками, повлиявшими на итоговый результат определения рыночной стоимости такого объекта недвижимости, нарушением требований законодательства об оценочной деятельности при составлении отчета об оценке рыночной стоимости такого объекта недвижимости (далее – решение бюджетного учреждения об отказе в установлении рыночной стоимости). То есть отказ в установлении кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости допускается лишь по основаниям, исчерпывающим образом определенным законом.

В соответствии с частью 14 статьи 22.1 Закона о ГКО копия решения об установлении рыночной стоимости направляется бюджетным учреждением в Федеральную службу государственной регистрации, кадастра и картографии (далее по тексту – Росреестр). Часть 15 статьи 22.1 Закона о ГКО предусматривает право налогоплательщика оспорить решение бюджетного учреждения в суде в порядке административного судопроизводства, а также одновременно с оспариванием решения бюджетного учреждения в суд заявить требование об установлении кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости. При признании судом решения бюджетного учреждения об отказе в установлении рыночной стоимости незаконным бюджетное учреждение принимает решение об установлении рыночной стоимости по заявлению налогоплательщика (часть 16 статьи 22.1 Закона о ГКО).

В случае если в соответствующем субъекте РФ не принято решение о применении статьи 22.1 Закона ГКО, то до 01.01.2023 применяются положения статьи 22 Закона о ГКО.

Пятый способ связан с оспариванием результатов определения кадастровой стоимости, порядок которого определен положениями статьи 22 Закона о ГКО, действующей до 01.01.2023.

В соответствии с частями 1, 3, 7 статьи 22 Закона о ГКО результаты определения кадастровой стоимости могут быть оспорены в комиссии в случае ее создания в субъекте РФ или в суде по заявлению об оспаривании на основании установления в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости, определенной на дату, по состоянию на которую определена его кадастровая стоимость.

Согласно части 15 статьи 22 Закона о ГКО комиссия вправе принять решение:

1) об определении кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости (далее – решение комиссии об установлении рыночной стоимости);

2) об отклонении заявления об оспаривании (далее – решение об отклонении). При этом Законом о ГКО не предусмотрен закрытый или примерный перечень оснований для принятия решения об отклонении.

При принятии решения комиссии об установлении рыночной стоимости комиссия направляет в Росреестр и бюджетное учреждение копию указанного решения и отчет об оценке рыночной стоимости для внесения соответствующих изменений в ЕГРН. Налогоплательщик вправе в судебном порядке оспорить решение комиссии в порядке, предусмотренном главой 25 КАС РФ. Согласно пункту 25 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» (далее – Постановление № 28) резолютивная часть решения суда по делу о пересмотре кадастровой стоимости должна содержать данные о величине установленной судом кадастровой стоимости объекта недвижимости, которая является новой кадастровой стоимостью и подлежит внесению в ЕГРН. Пункт 28 Постановления № 28 предусматривает, что установленная судом кадастровая стоимость используется для исчисления налоговой базы за налоговый период, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости (*в суд – добавлено мною*), и применяется до вступления в силу нормативного правового акта, утвердившего результаты очередной кадастровой оценки.

С утратой статьей 22 Закона о ГКО юридической силы с 01.01.2023 право налогоплательщиков на оспаривание кадастровой стоимости не прекращается, так как положения главы 25 КАС РФ, в частности, статей 245, 248 КАС РФ, остаются действующими и наделяют правом заинтересованных лиц обратиться в суд в связи с оспариванием результатов определения кадастровой стоимости независимо от того, поименованы ли основания для такого оспаривания в Законе о ГКО.

Перейдем непосредственно к нормам НК РФ, регулирующим порядок пересмотра налоговой базы по налогу, определяемой как кадастровая стоимость.

Пункт 15 статьи 378.2 НК РФ в качестве общего правила устанавливает, что изменение кадастровой стоимости объекта налогообложения в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах. Иное может быть предусмотрено законодательством РФ о государственной кадастровой оценке, а также самим пунктом 15 НК РФ.

В пункте 15 статьи 378.2 НК РФ содержится исключение из общего правила: сведения об измененной кадастровой стоимости объекта налогообложения вследствие установления его рыночной стоимости, внесенные в ЕГРН, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости. Таким образом, в отношении кадастровой стоимости, применяемой для целей исчисления налога на имущество организаций, сведения об изменяемой кадастровой стоимости, установленной в размере рыночной, имеют ретроспективный эффект. Данное исключение является исторически традиционным при определении налоговой базы по налогу на имущество организаций с 01.01.2015[[47]](#footnote-47), что подтверждает исторический анализ редакций пункта 15 статьи 378.2 НК РФ ([Приложение А на странице 91](#_Приложение_A)). По итогам проведенного анализа следует, что до 01.01.2019 ретроспективное применение измененной кадастровой стоимости было ограниченным и действовало с налогового периода, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости. Начиная с 01.01.2019, ретроспективное применение измененной кадастровой стоимости применяется без ограничений – с даты начала применения сведений об измененяемой кадастровой стоимости.

Положения пункта 15 статьи 378.2 НК РФ также содержат бланкетную норму к законодательству РФ о государственной кадастровой оценке. Обратимся к положениям Закона о ГКО с тем, чтобы установить иные исключения, позволяющие ретроспективно применять сведения об измененной кадастровой стоимости.

Дата начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости устанавливается в соответствии со статьей 18 Закона о ГКО.

Основание для изменения кадастровой стоимости, не связанное с установлением рыночной стоимости объекта недвижимого имущества, а именно – исправление ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости, применяется в зависимости от того, в какую сторону такое исправление изменило кадастровую стоимость – в сторону увеличения или уменьшения. При исправлении ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости, измененная кадастровая действует ретроспективно только в том случае, если такое исправление привело к ее уменьшению, иначе такая исправленная кадастровая стоимость действует с 1 января года, следующего за годом исправления ошибки (пункт 2, подпункт «в» пункта 3 части 2 статьи 18 Закона о ГКО).

В отношении технических ошибок новое значение кадастровой стоимости действует ретроспективно с момента начала применения измененной кадастровой стоимости независимо от того, привело ли такое исправление кадастровой стоимости к ее увеличению или уменьшению (подпункт «а» пункта 3 части 2 статьи 18 Закона о ГКО). Данное правовое регулирование, допускающее ретроспективное применение изменения кадастровой стоимости ввиду исправления технической ошибки в ЕГРН, вызывает вопросы относительно соответствия правовым принципам обеспечения правомерных ожиданий налогоплательщиков, правовой определенности. Так, в постановлении Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Парус» подчеркивается, что налогоплательщик не должен нести бремя неблагоприятных налоговых последствий, вызванных ненадлежащим применением норм государственными органами, недопустимо возложение на налогоплательщика, осуществившего исчисление и уплату налога на основании сведений ЕГРН, предоставленных ему публичным субъектом, неблагоприятных последствий в виде взыскания недоимки и пени по налогу, связанных с применением данных о кадастровой стоимости, сведения о которой отсутствовали в ЕГРН по состоянию на 1 января соответствующего налогового периода.

При изменении качественных и (или) количественных характеристик объекта налогообложения, влияющих на размер кадастровой стоимости, измененная кадастровая стоимость действует со дня внесения в ЕГРН сведений, повлекших за собой изменение его кадастровой стоимости (пункт 4 части 2 статьи 18 Закона о ГКО).

Вопрос о дате, с которой применяется оспоренная кадастровая стоимость, в порядке, предусмотренном статьей 22 Закона о ГКО и главой 25 КАС РФ, в настоящее время не урегулирован. Если соответствующее оспаривание связано с приведением кадастровой стоимости к размеру, равной рыночной стоимости, то возникший правовой пробел разрешается путем применения положений абзаца 2 пункта 15 статьи 378.2 НК РФ, допускающей ретроспективное применение сведений об измененной кадастровой стоимости. Если такое оспаривание не связано с приведением кадастровой стоимости в соответствии с рыночной (пункт 1 части 1 статьи 248 КАС РФ), то соответствующее изменение действует с даты вступления в законную силу решения суда по делу об оспаривании.

Редакции пункта 15 статьи 378.2 НК РФ, регулирующие порядок применения измененной кадастровой стоимости объектов налогообложения вследствие исправления ошибок, допущенных при ее определении, технических ошибок, а также вследствие изменения качественных и (или) количественных характеристик объекта налогообложения, представлены в таблице – Правовое регулирование применения измененной кадастровой стоимости объектов налогообложения вследствие исправления ошибок, допущенных при ее определении, технических ошибок, а также вследствие изменения качественных и (или) количественных характеристик объекта налогообложения ([Приложение B на странице 93](#_Приложение_B)).

Таким образом, действующее правовое регулирование изменения кадастровой стоимости при исчислении налога на имущество организаций нельзя назвать ясным, законодатель отказался от прямого урегулирования ретроспективности действия измененной кадастровой стоимости в НК РФ, установив бланкетную норму к положениям законодательства РФ о государственной кадастровой оценке. С одной стороны, такое регулирование позволяет учитывать изменения в законодательстве РФ о кадастровой оценке без необходимости внесения изменений в НК РФ, и, как следствие, регулирование изменения кадастровой стоимости становится одинаковым и для налоговых, и для земельных правоотношений, в которых кадастровая стоимость применяется. С другой стороны, для налогоплательщиков регулирование становится сложнее и менее прозрачным в той мере, в которой у них возникает необходимость обращения к законодательству о кадастровой оценке для правильного исчисления налоговых обязательств.

# § 1.4. Формирование перечней объектов недвижимого имущества региональными органами исполнительной власти

В соответствии с подпунктом 1 пункта 7 статьи 378.2 НК РФ Перечень утверждается только в отношении объектов офисно-коммерческой недвижимости и определяется региональным уполномоченным органом исполнительной власти не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на имущество организаций.

Пункт 7 статьи 378.2 НК РФ определяет полномочия уполномоченного органа исполнительной власти субъекта РФ, связанные с ежегодным формированием Перечня: его определение и утверждение, направление в региональный налоговый орган и опубликование.

Применительно к порядку формирования Перечня актуальным представляется вопрос о порядке его принятия и опубликования, включая вопрос о применении или неприменении положений статьи 5 НК РФ, регулирующих действие актов законодательства о налогах и сборах во времени.

С учетом положений пункта 4 статьи 1 НК РФ[[48]](#footnote-48) Перечень не относится к законодательству субъектов РФ о налогах и сборах, так как принимается региональными органами исполнительной власти, которые не вправе принимать законы субъектов РФ. Следовательно, к утверждаемому уполномоченным органом исполнительной власти Перечню не применимы требования статьи 5 НК РФ о действии актов законодательства о налогах и сборах во времени. Данная позиция подтверждается и материалами судебной практики высших судов[[49]](#footnote-49). Отметим, что в правоприменительной практике существует и противоположная позиция, согласно которой Перечень, утверждаемый исполнительными органами государственной власти субъектов РФ, является актом законодательства о налогах и сборах[[50]](#footnote-50). Подчеркнем, что такая позиция противоречит буквальному смыслу статьи 5 НК РФ, а также положению пункта 7 статьи 378.2 НК РФ, устанавливающему обязанность регионального уполномоченного органа исполнительной власти опубликовывать Перечень не позднее 1-го числа ежегодного налогового периода по налогу.

Следующий вопрос, на который следует обратить внимание, это вопрос о том, а является ли Перечень нормативным правовым актом.

Пунктом 1 статьи 4 НК РФ предусмотрено полномочие органов исполнительной власти субъектов РФ издавать в пределах своей компетенции нормативные правовые акты, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Законодательство РФ не содержит определения термина «нормативный правовой акт». Его содержание определяется исходя из положений правоприменительной практики, доктрины и общих начал и принципов налогового права.

К основным признакам нормативного правового акта доктрина общей теории права относит[[51]](#footnote-51):

1. Императивный характер нормативного правового акта.

2. Четкие временные, пространственные и субъектные пределы действия нормативного правового акта.

3. Нормативный правовой акт конституирует правовую норму, то есть общезначимое и общеобязательное правило поведения, имеющее предоставительно-обязывающий характер и реализующееся в поведении субъектов[[52]](#footnote-52).

В постановлении ГД ФС РФ от 11.11.1996 № 781-II ГД «Об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации» подчеркивается, что «в юридической доктрине принято исходить из того, что нормативный правовой акт – это письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм. В свою очередь, под правовой нормой принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение».

В соответствии с позицией Пленума Верховного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 25.12.2018 № 50 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами», содержательным признаком нормативно-правового акта выступает издание его в установленном порядке уполномоченным органом, наличие в нем правил поведения, обязательных для неопределенного круга лиц и рассчитанных на неоднократное применение[[53]](#footnote-53).

Полагаем, что сам Перечень не отвечает признакам нормативного правового акта, так как не содержит императивные (обязательные) для исполнения предписания, а фиксирует лишь объекты недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется исходя из их кадастровой стоимости, и носит скорее информационный, нежели императивный, характер, адресован определенному кругу лиц (конкретным налогоплательщикам – владельцам объектов недвижимости)[[54]](#footnote-54).

С другой стороны, нельзя не признать, что те сведения, которые отражает Перечень, влияют на порядок исчисления налоговой базы, а следовательно, акт об утверждении Перечня оказывает непосредственное императивное воздействие на налоговые обязательства субъектов правоотношений.

Исторически позиция Министерства финансов РФ сводилась к непризнанию Перечня нормативным правовым актом, а приданию ему свойств именно информационного, технического характера[[55]](#footnote-55). Однако Верховный Суд РФ отверг данную позицию и указал на то, что Перечень является нормативным правовым актом[[56]](#footnote-56). Впоследствии судебная практика (а с ней и подходы контролирующих органов) скорректировались: Перечень не признается нормативным правовым актом, а акт уполномоченного органа субъекта РФ признается нормативным правовым актом[[57]](#footnote-57), и соответственно, при несогласии налогоплательщика с отнесением принадлежащего ему объекта в Перечень он вправе обратиться с административным исковым заявлением в порядке, предусмотренном положениями главы 21 КАС РФ, о признании недействующими отдельных положений акта уполномоченного органа, которым утвержден Перечень (см. подробнее § 1.5 настоящей работы).

Итак, утверждение Перечня осуществляется путем принятия уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ нормативного правового акта в соответствии с требованиями пункта 7 статьи 378.2 НК РФ в порядке, предусмотренном региональным законодательным органом для утверждения, опубликования нормативных правовых актов органов исполнительной власти субъектов РФ, который обязан соответствовать нормативным определениям, приведенным в пунктах 3, 4 статьи 378.2 НК РФ.

Включение объекта в Перечень выступает обязательным условием для исчисления налога на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости в отношении административно-деловых и торговых центров (комплексов) и помещений в них, а также нежилых помещений, назначение, разрешенное использование или наименование которых предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания. В отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций (подпункт 3 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ) и объектов, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ (в частности, объектов незавершенного строительства, анализ порядка налогообложения которых приведен в главе 2 настоящей работы), Перечень не утверждается. Данное правовое регулирование обусловлено тем, что для квалификации объекта недвижимости в качестве административно-делового центра и торгового центра (комплекса), являющимися специальными налоговыми терминами, требуется в том числе определение вида разрешенного использования земельного участка, на котором расположен такой объект, вида фактического использования такого объекта недвижимости. В то же время в отношении объектов незавершенного строительства и иных поименованных в подпунктах 3, 4 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ объектов определение вышеуказанных характеристик не требуется. Анализ обоснованности такого законодательного решения приведен в главе 2 настоящей работы.

Обозначим условия отнесения отдельно стоящего нежилого здания (строения, сооружения), помещения в котором принадлежат одному или нескольким собственникам (далее по тексту – объект недвижимого имущества, объект недвижимости, объект) к административно-деловому центру или торговому центру (комплексу), предусмотренные НК РФ. Достаточно соответствия объекта недвижимого имущества одному из указанных критериев.

Первый критерий – вид разрешенного использования земельного участка, на котором расположен объект, должен предусматривать размещение офисных зданий делового, административного и коммерческого назначения, либо торговых объектов, объектов общественного питания, бытового обслуживания соответственно (далее по тексту также – ВРИ ЗУ).

Вид разрешенного использования земельного участка относится к дополнительным сведениям об объекте недвижимого имущества в соответствии с пунктом 4 части 5 статьи 8 Закона о регистрации, которые вносятся в ЕГРН.

Формулировка, приведенная в НК РФ, не позволяет однозначно определить, соблюдено ли условие о виде разрешенного использования земельного участка в отношении административно-деловых центров (в отличие от торговых центров (комплексов)[[58]](#footnote-58)), так как принята вразрез с положениями классификатора видов разрешенного использования земельных участков, утвержденного Федеральной службой государственной регистрации, кадастра и картографии. Следовательно, применительно к административно-деловым центрам в каждом случае необходимо внимательное соотнесение сведений, содержащихся в ЕГРН в отношении земельного участка, с требованиями НК РФ.

В соответствии с позицией Конституционного Суда РФ, выраженной в определении от 23.06.2015 № 1259-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Туристско-гостиничный комплекс «Альфа» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 1 пункта 3 и подпунктом 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктом 1 статьи 1.1 Закона города Москвы «О налоге на имущество организаций», вид разрешенного использования земельного участка, на котором расположен соответствующий объект недвижимости, выступает основным критерием, позволяющим отнести недвижимое имущество к объекту обложения налогом на имущество организаций, в отношении которого налоговая база подлежит исчислению с учетом такого показателя, как кадастровая стоимость.

Таким образом, ВРИ ЗУ признается основным критерием, на основании которого объект недвижимости может быть признан административно-деловым центром и (или) торговым центром (комплексом).

Согласно части 1 статьи 37 Градостроительного кодекса РФ (далее по тексту – ГрК РФ) разрешенное использование земельных участков может быть следующих видов:

1) основные виды разрешенного использования;

2) условно разрешенные виды использования;

3) вспомогательные виды разрешенного использования.

Положения статьи 378.2 НК РФ не конкретизируют, какой из видов разрешенного использования земельного участка в соответствии с частью 1 статьи 37 ГрК РФ должен быть положен в основу принятия решения о включении объекта недвижимого имущества в Перечень, при этом исходя из буквального смысла норм подпункта 1 пункта 3 и подпункта 1 пункта 4 статьи 378.2 НК РФ следует, что любой из ВРИ ЗУ может быть принят во внимание при включении объекта в Перечень.

Данная проблема была поднята Конституционным Судом в принятом им постановлении от 12.11.2020 № 46-П «По делу о проверке конституционности подпункта 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Московская шерстопрядильная фабрика» (далее по тексту – Постановление № 46-П).

Конституционный Суд РФ указал, что положения о виде разрешенного использования земельного участка, на котором размещен объект недвижимости, являющемся одним из условий для признания объекта соответствующей коммерческой недвижимостью для целей применения статьи 378.2 НК РФ, не предполагают возможности определения налоговой базы по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости объекта исключительно в связи с тем, что один из видов разрешенного использования земельного участка, на котором расположен объект недвижимости, предусматривает размещение объектов коммерческой недвижимости независимо от предназначения и фактического использования принадлежащего налогоплательщику объекта.

Таким образом, для признания объекта административно-деловым центром[[59]](#footnote-59) или торговым центром (комплексом) недостаточно лишь соответствия одного из ВРИ ЗУ, на котором размещен такой объект, видам разрешенного использования, перечисленным НК РФ, если предназначение или фактическое использование объекта недвижимости для предусмотренных НК РФ целей составляет менее 20 % общей площади этого здания.

Исходя из буквального содержания Постановления № 46-П, выявленный в нем конституционно-правовой смысл распространяется только в отношении арендуемых налогоплательщиками земельных участков. Однако следует согласиться с позицией В.А. Савиных, согласно которой исходя из смысла Постановления № 46-П объект недвижимости не может быть включен в Перечень, если ВРИ ЗУ хотя и предусматривает размещение торговых объектов, однако фактически площадь помещений, используемых для ведения торговой деятельности, может не превышать 20% от общей площади здания. Следовательно, в указанной ситуации арендатор и собственник земельного участка находятся в одинаковом положении и потому отсутствуют правовые основания для различных фискальных последствий для них. Поэтому по смыслу Постановления № 46-П указанная в нем позиция должна применяться и в отношении собственников земельных участков, если они осуществляют в здании коммерческую деятельность, которая дает основания для включения в Перечень, но для этой деятельности предназначены или фактически используются менее 20% площадей здания[[60]](#footnote-60).

С практической точки зрения выводы, изложенные в Постановлении № 46-П, право налогоплательщиков оспаривать включение объекта в Перечень, представлять доказательства в подтверждение своих доводов об отсутствии оснований для включения объекта в Перечень ввиду несоответствия объекта недвижимости критериям предназначения или фактического использования (см. ниже), а суды не вправе будут отказаться от исследования таких доказательств и руководствоваться только буквальным содержанием норм НК РФ с указанием на ВРИ ЗУ.

Также неправомерным признается включение объекта недвижимости в Перечень, если ВРИ ЗУ, на котором расположен такой объект, является неоднозначно определенным и его невозможно его определить в соответствии с классификатором видов разрешенного использования земельных участков[[61]](#footnote-61). В такой ситуации уполномоченные органы обязаны исследовать и учитывать иные критерии, предусмотренные НК РФ.

Второй критерий – предназначение объекта недвижимости для использования в целях делового, административного или коммерческого назначения и (или)[[62]](#footnote-62) в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания, объектов бытового обслуживания (соответственно) (далее по тексту также – предназначение).

Условия признания объекта предназначенным для вышеуказанных целей предусмотрены федеральным законодателем:

* помещения общей площадью не менее 20 процентов от общей площади такого объекта недвижимого имущества в соответствии со сведениями из ЕГРН или документами технического учета таких объектов имеют назначение, либо разрешенное использование, либо наименование[[63]](#footnote-63), которое:
* предусматривает размещение офисов, сопутствующей офисной инфраструктуры или (и) торговых объектов, объектов общественного питания, объектов бытового обслуживания (соответственно).

Назначение, разрешенное использование и наименование помещений относятся к дополнительным сведениям об объекте недвижимости в соответствии с частью 5 статьи 8 Закона о регистрации и подлежат включению в ЕГРН.

Третий критерий – объект недвижимости фактически используется в целях делового, административного или коммерческого назначения и (или) в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания, объектов бытового обслуживания (соответственно) (далее по тексту также – ВФИ).

Условия признания объекта фактически используемым для вышеуказанных целей также предусмотрены федеральным законодателем:

* помещения общей площадью не менее 20 процентов от общей площади такого объекта недвижимого имущества
* используются для размещения офисов, сопутствующей офисной инфраструктуры или (и) торговых объектов, объектов общественного питания, объектов бытового обслуживания (соответственно).

Отраслевое законодательство содержит определения понятий «торговый объект»[[64]](#footnote-64), «объект общественного питания»[[65]](#footnote-65) и «объект бытового обслуживания»[[66]](#footnote-66), однако легальные определения понятий «офис», «офисная инфраструктура» отсутствуют. Отсутствие нормативного определения понятий «офис», «офисная инфраструктура» создает правовую неопределенность как для налогоплательщика, так и самого правоприменителя, что должно быть устранено федеральным законодателем.

Высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ предусматривается порядок определения вида фактического использования объекта и помещений в них, в соответствии с которым уполномоченный исполнительный орган субъекта РФ определяет вид фактического использования объектов недвижимого имущества. Отметим, что региональные законодательные органы лишены полномочий предусматривать меньшее количество условий или вводить новые условия для признания объекта недвижимости в качестве административно-делового центра или торгового центра (комплекса).

Отдельные вопросы правоприменительной практики в отношении критериев признания объекта недвижимости административно-деловым центром или торговым центром (комплексом) приведены в главе 2 настоящей работы.

# § 1.5. Защита прав налогоплательщика в делах об оспаривании включения объекта недвижимости в перечень

Положения пунктов 7, 8, 10 статьи 378.2 НК РФ, регламентирующие процедуру включения объекта недвижимого имущества в Перечень, не устанавливают какие-либо специальные процедуры, связанные с защитой прав налогоплательщиков, которые не согласны с включением принадлежащего им объекта недвижимого имущества в Перечень.

Соответственно, основным порядком исключения объекта недвижимости из Перечня выступает судебный порядок, а именно – обращение налогоплательщика с административным исковым заявлением о признании нормативного правового акта недействующим в порядке, предусмотренном главой 21 КАС РФ.

Основанием для признания отдельных положений Перечня недействующими является их несоответствие требованиям статьи 378.2 НК РФ и положениям регионального законодательства, определяющим критерии признания объекта недвижимости объектом налогообложения, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость. Налогоплательщик также вправе приводить доводы в том числе и о ненадлежащей проведенной процедуре обследования объекта недвижимого имущества в целях определения его вида фактического использования и, как следствие, о недопустимости доказательств, положенных в основу принятого уполномоченным органом решения о включении объекта в Перечень[[67]](#footnote-67).

Часть 6 статьи 208 КАС РФ устанавливает, что административное исковое заявление о признании нормативного правового акта недействующим может быть подано в суд в течение всего срока действия этого нормативного правового акта, то есть с учетом положений пункта 7 статьи 378.2 НК РФ в течение всего налогового периода по налогу на имущество организаций.

Допустима ли подача административного искового заявления о признании недействующим положений Перечня за прошлые налоговые периоды? Если руководствоваться исключительно положениями части 1 статьи 210 КАС РФ, согласно которым судья отказывает в принятии административного искового заявления о признании нормативного правового акта недействующим, если на момент подачи административного искового заявления оспариваемый нормативный правовой акт или его оспариваемые положения прекратили свое действие, то следует вывод, что формально подать административное исковое заявление за предыдущие налоговые периоды недопустимо, так как ранее принятые Перечень или его редакции прекратили свое юридическое действие.

Однако материалы судебной практики[[68]](#footnote-68) свидетельствуют о том, что налогоплательщик вправе с учетом положений статей 78, 79 НК РФ обратиться с административным исковым заявлением о признании недействующими положений Перечня за предыдущие налоговые периоды в пределах трех лет со дня подачи административного искового заявления. Данные три года исчисляются применительно к налоговому периоду, на который утвержден соответствующий Перечень. Таким образом, при признании недействующими положений Перечня важно то, что они имеют значение для исчисления налоговых обязательств, следовательно, положения НК РФ (материального закона) довлеют над процессуальным законом, что позволяет налогоплательщику вернуть или зачесть излишне уплаченные суммы налога на имущество организаций.

Следует согласиться с логикой, которую вкладывают суды при решении вопроса о сроке подачи административного искового заявления о признании недействующим Перечня, так как она соответствует положениям общей части НК РФ, согласно которым суммы излишне уплаченных или взысканных налогов могут быть возвращены, зачтены в счет предстоящих платежей налогоплательщиком в течение трех лет со дня уплаты сумм налогов.

В соответствии с частью 1 статьи 216 КАС РФ при признании судом нормативного правового акта не действующим полностью или в части этот акт или его отдельные положения не могут применяться с указанной судом даты. Материалы судебной практики свидетельствуют о том, что суды признают отдельные положения Перечня недействующими со дня его принятия или с даты начала налогового периода, на который соответствующий Перечень принят[[69]](#footnote-69). Каковы правовые последствия признания отдельных положений Перечня недействующими для конкретного налогоплательщика? Налоговая база в отношении принадлежащего ему объекта недвижимого имущества будет определяться как его среднегодовая стоимость с начала налогового периода, в котором соответствующий объект был включен в Перечень, при условии соответствия такого объекта признакам основных средств на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 374 НК РФ.

Иным порядком, позволяющим исключить объект недвижимого имущества из Перечня, выступает административный порядок, который устанавливается нормативными правовыми актами субъектов РФ.

При этом соответствующие полномочия субъектов РФ по установлению такого порядка на региональном уровне неочевидны: статья 378.2 НК РФ, как и иные положения федерального налогового законодательства, не содержат положения, регулирующие полномочия региональных законодательных и исполнительных органов государственной власти субъектов РФ предусматривать процедуры оспаривания включения объекта в Перечень.

Однако, как показало исследование правового регулирования в субъектах РФ Северо-Западного федерального округа (далее – СЗФО) и в городе федерального значения Москве, соответствующие полномочия субъектов РФ по установлению способов исключения принадлежащих налогоплательщикам объектов недвижимости из Перечня связаны с таким полномочием исполнительных органов государственной власти субъектов РФ, как установление порядка определения вида фактического использования зданий (строение, сооружений) и помещений в них в соответствии с пунктом 9 статьи 378.2 НК РФ. Краткие результаты исследования представлены в таблице – Правовое регулирование процедуры исключения объектов недвижимого имущества из Перечня, предусмотренное в субъектах РФ, входящих в состав СЗФО, а также в городе федерального значения Москве по состоянию на 2021 год ([Приложение C на странице 96](#_Приложение_C)).

Как следует из проведенного анализа регионального правового регулирования, легальная возможность исключить объект недвижимости из Перечня до его утверждения уполномоченным органом, то есть из проекта Перечня, является распространенной в субъектах РФ и связана с оспариванием результатов определения вида фактического использования объекта недвижимого имущества. Сложившийся порядок представляется соответствующим положениям пункта 9 статьи 378.2 НК РФ, предусматривающим право исполнительных органов государственной власти субъектов РФ, устанавливать порядок определения вида фактического использования объектов недвижимости, так как любое юридически значимое решение уполномоченного субъекта предполагает возможность выражения несогласия с ним, а следовательно, порядок принятия юридически значимых решений может устанавливать и порядок обжалования такого решения. Установленные региональными нормативными правовыми актами процедуры обжалования результатов определения вида фактического использования объекта недвижимости представляются улучшающими положение осмотрительных и заинтересованных в оптимизированном налогообложении налогоплательщиков, которые, ознакомившись с результатами определения вида фактического использования принадлежащих им объектов недвижимого имущества, вправе выразить соответствующее несогласие и инициировать повторное обследование объекта с целью определения его вида фактического использования в оперативном порядке (по сравнению с судебным порядком).

Кроме того, в двух из тринадцати субъектах РФ предусмотрена легальная возможность оспорить в административном порядке уже утвержденные положения Перечня. Данное регулирование представляется, с одной стороны, не в полной мере соответствующим требованиям пункта 7 статьи 378.2 НК РФ, которая исчерпывающим и императивным образом устанавливает те действия, которые обязан совершить уполномоченный орган при определении, утверждении Перечня, то есть не предусматривает свободу его действий. С другой стороны, представление замечаний к Перечню не отменяет и не приостанавливает его действие, пункт 7 статьи 378.2 НК РФ может быть истолкован как представляющий определенную свободу действий региональным уполномоченным органам в установлении перечня (за исключением прямо предусмотренных им положений), а следовательно, некоторая дополнительная возможность оперативно оспорить включение объекта в Перечень не может быть охарактеризована как ухудшающая положения налогоплательщиков и неправомерная по смыслу статьи 6 НК РФ и в целом допустима. Предусмотренные на региональном уровне процедуры исключения объекта из Перечня (как до, так и после его утверждения) не являются обязательным досудебным порядком оспаривания включения объекта в Перечень и не могут являться таковым в соответствии с пунктом «г» статьи 71 Конституции РФ, статьей 2, частью 3 статьи 4 КАС РФ. Положения НК РФ не исключают возможности исключения объекта из Перечня уполномоченным органом ex officio, то есть без соответствующего обращения налогоплательщика.

Исходя из вышеуказанного, классическим способом исключения объекта недвижимого имущества из Перечня является судебный порядок. Однако на региональном уровне в отдельных субъектах РФ также устанавливается административный порядок исключения объекта из Перечня как до, так и после его утверждения, что на наш взгляд, допустимо не только формально, но и целесообразно в целях оперативной защиты прав налогоплательщиков, юридически и экономически верного определения, исчисления такого существенного элемента налогообложения, как налоговая база.

# Глава 2. Виды облагаемых по кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

# § 2.1. Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы): порядок формирования объекта

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них относятся к одним из видов объектов, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость, если на региональном уровне принят закон, который определяет особенности исчисления налоговой базы указанных объектов исходя из их кадастровой стоимости.

Указанные объекты относятся к так называемой офисно-коммерческой недвижимости, и именно их способность генерировать для налогоплательщика доход и стала одним из лейтмотивов принятия федерального закона от 02.11.2013 № 307-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», в соответствии с которым принята «вторая» система исчисления налога на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости.

Пункты 3, 4 статьи 378.2 НК РФ содержат легальные определения понятий «административно-деловой центр», «торговый центр (комплекс)», в соответствии с которыми административно-деловым центром или торговым центром (комплексом) признается отдельно стоящее нежилое здание (строение, сооружение), помещения в котором принадлежат одному или нескольким собственникам, соответствующее предусмотренным налоговым законодательством критериям, а именно – соответствие вида разрешенного использования земельного участка, на котором расположен соответствующий объект, или предназначение объекта, или фактическое использования объекта для целей, связанных с размещением офисных зданий делового, административного и коммерческого назначения, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания соответственно.

Легальные определения, предусмотренные в НК РФ, являются специальными и отличаются от их определений в действующих национальных стандартах («ГОСТ Р 58033-2017. Национальный стандарт Российской Федерации. Здания и сооружения. Словарь. Часть 1. Общие термины», утвержденный приказом Росстандарта от 19.12.2017 № 2031-ст[[70]](#footnote-70), «ГОСТ Р 51303-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения», утвержденный приказом Росстандарта от 28.08.2013 № 582-ст[[71]](#footnote-71),соответственно). С учетом целей налогового правового регулирования введение специальных определений является обоснованным, так как легальные понятия в НК РФ предусматривают более ясные критерии (условия) определения объекта недвижимого имущества в качестве административно-делового центра или торгового центра (комплекса) в отличие от понятий, приведенных в национальных стандартах, применение которых в налоговых правоотношениях привело бы к неопределенности правового регулирования.

Признак «нежилое» определен нормативно (в отношении зданий): в соответствии приказом Минземстроя РФ от 04.08.1998 № 37 «Об утверждении Инструкции о проведении учета жилищного фонда в Российской Федерации» нежилым зданием признается здание, предназначенное для использования для производственных, торговых, культурно-просветительных, лечебно-санитарных, коммунально-бытовых, административных и др. (кроме постоянного проживания) целей.

Здания, сооружения, строения относятся к объектам капитального строительства в соответствии с пунктом 10 статьи 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации (далее по тексту – ГрК РФ). Понятия «здание», «сооружение» определены нормативно в пунктах 6, 23 части 2 статьи 2 федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений»[[72]](#footnote-72). Определение понятия «строение» содержится в приложении 1 к приказу Минземстроя РФ от 04.08.1998 № 37 «Об утверждении Инструкции о проведении учета жилищного фонда в Российской Федерации»[[73]](#footnote-73).

Признак отдельно стоящего объекта капитального строительства нормативными правовыми актами не определен, однако сформулирован судебной практикой. Так, в апелляционном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 01.02.2018 № 33-АПГ17-13 отмечается, что отдельным стоящим зданием признается самостоятельный объект недвижимого имущества, не входящий в состав (жилого) дома. Добавим, что отдельно стоящим объектом капитального строительства должен признаваться объект, не обладающий признаками встроенного нежилого помещения, встроенно-пристроенного нежилого помещения в соответствии с положениями «СП 31-107-2004. Свод правил по проектированию и строительству. Архитектурно-планировочные решения многоквартирных жилых зданий».

Условия отнесения отдельно стоящего нежилого здания (строения, сооружения), помещения в котором принадлежат одному или нескольким собственникам, к административно-деловому центру или торговому центру (комплексу), предусмотренные НК РФ, определены в главе 1 настоящей выпускной квалификационной работы.

Рассмотрим отдельные вопросы, возникающие в правоприменительной практике в отношении налогообложения административно-деловых центров и торговых центров (комплексов) и помещений в них.

Во-первых, не могут признаваться административно-деловым центром здания для размещения офисов, если они используются налогоплательщиком для целей обеспечения его уставной деятельности и неотделимы функционально от единого производственного комплекса.

Так, Тринадцатый арбитражный апелляционный суд в постановлении 03.02.2021 по делу № А56-7848/2020 указал, что толкование пункта 3 статьи 378.2 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что фактическое использование здания или его части для размещения офисов подразумевает осуществление в данном здании самостоятельной деловой, административной или коммерческой деятельности, прямо или косвенно не связанной с обеспечением производственной деятельности предприятия и не являющейся определенным этапом такой деятельности. Суд также подчеркнул, что здание с учетом нахождения его на территории, на которой расположены производственные корпуса, неотделимо функционально от единого производственного комплекса и входит в его состав в качестве мест размещения административного персонала.

В апелляционном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 01.02.2018 № 5-АПГ17-144 подчеркивается, что так как здание функционально неотделимо от единого производственного комплекса по осуществлению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в области естественных и технических наук, то оно не может признаваться административно-деловым центром.

В соответствии с выводами Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, изложенными в апелляционном определении от 20.02.2019 № 5-АПГ18-155, так как здания входят в состав производственного комплекса и обеспечивают хозяйственную деятельность налогоплательщика, связанную с оказанием услуг по восстановлению и оснащению подвижного состава, и используются для размещения административно-технического персонала, который необходим для непосредственного и непрерывного обслуживания производственного процесса, то указанные объекты не могут быть включены в Перечень. Суд подчеркнул, что оборудованные в указанных зданиях помещения для производственных отделов, залов конференций, бухгалтерии, приемной директора, главного инженера, кабинетов юридического управления носят вспомогательный характер, а заводская столовая услуг общественного питания как самостоятельного вида услуг не оказывает.

Во-вторых, определение кадастровой стоимости зданий исходя из их кадастровой стоимости допустимо только в том случае, если такие объекты недвижимости, которые с экономической точки зрения в процессе их самостоятельной эксплуатации способны обеспечивать их владельцу извлечение дохода и принесение прибыли. Данный вывод содержится в апелляционном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 11.01.2019 № 5-АПГ18-128.

В-третьих, следует обратить внимание на проблему обложения помещений, находящихся в административно-деловых центрах и торговых центрах (комплексах). Положения пункта 6 статьи 378.2 НК РФ допускают определение налоговой базы в отношении помещений, которые расположены в административно-деловых центрах или торговых центрах (комплексах) с определенной в отношении них кадастровой стоимостью, но в отношении помещений с не определенной кадастровой стоимостью, как долю кадастровой стоимости здания, в котором находится помещение, соответствующей доле, составляющей площадь помещения в общей площади здания.

То есть НК РФ устанавливает в качестве правила следование налоговой судьбы нежилых помещений, которые признаются самостоятельными объектами недвижимости в соответствии с абзацем 3 пункта 1 статьи 130 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее по тексту – ГК РФ), налоговой судьбе зданий, в которых расположены такие нежилые помещения.

Налоговые последствия такого правила следующие.

1. Если здание, в котором расположено помещение с не определенной кадастровой стоимостью, включено в Перечень, то налоговая база в отношении такого помещения определятся пропорционально доле помещения в общей площади здания исходя из его кадастровой стоимости, независимо от соответствия помещения критериям, предусмотренным НК РФ и региональным законодательством, для включения помещения в Перечень.

2. Однако если помещение поставлено на кадастровый учет в качестве самостоятельного объекта недвижимости и в отношении него определена его кадастровая стоимость, то налоговая судьба такого нежилого помещения должна определяться автономно, независимо от налоговой судьбы здания, в котором расположено соответствующее помещение.

Таким образом, юридическое значение для налогообложения имеет факт определения кадастровой стоимости в отношении нежилого помещения.

Конституционный Суд РФ указал на конституционно-правовой смысл нормы пункта 6 статьи 378.2 НК РФ, подчеркнув в пункте 2.3 определения от 11.03.2021 № 373-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Романовой Ирины Николаевны на нарушение ее конституционных прав абзацем третьим подпункта 2 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации», что в обычной деловой обстановке офисно-торговую недвижимость с высокой вероятностью можно использовать как доходный объект... Эта возможность объективно образует предпосылку относительно высокой стоимости такого имущества в сравнении с другими видами недвижимости и учитывается в основаниях законодательных решений, касающихся повышенного налогообложения таких помещений, даже когда их используют по иному назначению, чем торговля и размещение (сдача в аренду) офисов, поскольку они входят в состав соответствующих центров (комплексов), концентрирующих потенциально доходную недвижимость. С таким предположением соотносится по смыслу и содержание пункта 6 статьи 378.2 НК РФ, из которого следует, что в целях обложения налогом на имущество кадастровая стоимость помещения, даже если она не определена, должна быть все равно исчислена пропорционально к общей площади здания, где это помещение находится, как доля его кадастровой стоимости. Издержки содержания условно дорогостоящей недвижимости корреспондируют общему бремени содержания имущества, притом что это бремя не может быть поставлено как таковое под сомнение, как и риски предпринимательской и связанной с нею экономически значимой деятельности, включая невыгодную эксплуатацию потенциально доходного имущества.

Таким образом, Конституционный Суд РФ признал регулирование, предусмотренное пунктом 6 статьи 378.2 НК РФ, соответствующим принципам налогообложения.

Материалы судебной практики также подтверждают безусловное применение положений пункта 6 статьи 378.2 НК РФ в ситуации, когда кадастровая стоимость помещения в здании не определена.

Так, Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в постановлении от 22.09.2020 по делу № А45-42807/2019, оставленном без изменений определением Верховного Суда РФ от 01.03.2021 № 304-ЭС20-20672, подчеркнул, что если здание определено административно-деловым центром или торговым центром (комплексом) и включено в Перечень, то все расположенные в здании помещения, принадлежащие одному или нескольким собственникам, подлежат налогообложению исходя из кадастровой стоимости здания, вне зависимости от отсутствия этих помещений в указанном Перечне.

Аналогичные доводы содержатся и в апелляционном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 05.06.2019 № 73-АПА19-2, согласно которым положениями пункта 6 статьи 378.2 НК РФ закреплен механизм определения налоговой базы помещений в зданиях как самостоятельного объекта налогообложения, указанного в подпункте 2 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ, или в составе здания, отнесенного к объектам, поименованным в подпункте 1 названного пункта, в случае отсутствия кадастровой стоимости именно помещения, как отдельного объекта налогообложения.

Соответственно, если в отношении помещений определена кадастровая стоимость, то данный объект подлежит самостоятельному исследованию на предмет соответствия его критериям для включения в Перечень.

Так, в постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.03.2017 по делу № А56-18954/2016 подчеркивается, принадлежащие налогоплательщику на праве собственности нежилые помещения не подпадают под указанные критерии (включения объектов в Перечень – *добавлено мною*), поскольку каждое помещение сформировано в качестве самостоятельного объекта.

Для достижения цели настоящего исследования проведен анализ законов субъектов РФ Северо-Западного федерального округа (далее по тексту – СЗФО) и города федерального значения Москвы. По результатам анализа установлено, что административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) являются наиболее распространенными видами объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется исходя из их кадастровой стоимости. Сложившееся региональное правовое регулирование соответствует задумке разработчиков законопроекта.

Краткие результаты исследования регионального законодательства представлены в таблице – Особенности определения налоговой базы в отношении административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), предусмотренные законодательством субъектов РФ, входящих в состав СЗФО, а также города федерального значения Москвы, по состоянию на 2021 год ([Приложение D на странице 101](#_Приложение_D)).

Следует сделать следующие выводы по результатам проведенного анализа законодательства субъектов РФ.

Во-первых, административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них, являясь объектами так называемой офисно-коммерческой недвижимости, выступают объектами, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, во всех из вышеперечисленных субъектов РФ (за исключением Ленинградской области, в которой только торговые центры (комплексы) относятся к объектам, которые могут быть включены в Перечень).

Во-вторых, региональные законодательные органы в определении административно-деловых центров и торговых центров (комплексов) правомерно действуют в соответствии с положениями пунктов 3, 4 статьи 378.2 НК РФ и в основу отнесения объектов к административно-деловым центрам или торговым центрам (комплексам) определяют ВРИ ЗУ, предназначение или ВФИ.

Исключением является региональное законодательство города федерального значения Москвы, которое относит к административно-деловым центрам и торговым центрам (комплексам) только те объекты недвижимого имущества, которые расположены на земельных участках с соответствующим видом разрешенного использования. Однако с учетом того, что региональным законодателем города федерального значения Москвы к объектам, подлежащим включению в Перечень, также отнесены отдельно стоящие объекты недвижимого имущества и помещения в них, если указанные объекты предназначены для использования и (или) фактически используются в целях делового, административного или коммерческого назначения, а также в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания, объектов бытового обслуживания, следует признать, что по своему правовому смыслу и содержанию оно принято в соответствии с положениями НК РФ. Так как в результате принятия таких положений отнесение объекта к облагаемому исходя из кадастровой стоимости зависит от ВРИ ЗУ, предназначения или ВФИ.

В-третьих, распространенным (6 из 12 субъектов РФ) является установление минимальной площади объекта, что объясняется уровнем доступности (финансовой, организационной) проведения кадастровой оценки объектов недвижимого имущества, мероприятий по определению вида фактического использования объектов для соответствующего субъекта РФ, а также допустимым уровнем налоговой нагрузки на коммерческие организации.

Итак, с какого момента у налогоплательщика формируется объект налогообложения налогом на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ[[74]](#footnote-74)? Объект формируется при наличии совокупности нижеприведенных условий:

1. Объект отвечает признакам недвижимого имущества, предусмотренным гражданским законодательством.

2. Объект находится на территории РФ и существует в реальности[[75]](#footnote-75).

3. Объект является отдельно стоящим зданием (строением, сооружением).

4. Право собственности или право хозяйственного ведения налогоплательщика на объект зарегистрировано в ЕГРН.

5. В отношении объекта определена кадастровая стоимость.

6. Региональным законодателем соответствующий объект отнесен к объектам, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость.

7. Объект соответствует признакам, определенным федеральным и региональным законодателем в качестве оснований для включения в Перечень (отнесения объекта к административно-деловому центру или торговому центру (комплексу)), в соответствии с положениями пунктов 3, 4 статьи 378.2 НК РФ.

8. Объект включен в Перечень.

Подводя итог вышесказанному, порядок формирования объекта по налогу на имущество организаций в отношении административно-деловых центров и торговых центров (комплексов) и исчисления налоговой базы исходя из их кадастровой стоимости, предусмотренный федеральным и региональным законодателями, следует признать (за исключением отдельных его недоработок, обозначенных в настоящей работе) в целом ясным.

Материалы проанализированной судебной практики свидетельствуют о том, что суды часто принимают правоприменительные решения с учетом принципа экономической обоснованности налогообложения, а неустранимые сомнения в законодательстве толкуют в пользу налогоплательщика.

Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) восприняты региональными законодателями и выступают классическими объектами по налогу на имущество организаций, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость.

# § 2.2. Объекты незавершенного строительства: порядок формирования объекта

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ объекты незавершенного строительства относятся к одним из видов объектов, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость, если на региональном уровне принят закон, который определяет особенности исчисления налоговой базы указанных объектов исходя из их кадастровой стоимости.

Соответствующая новелла внесена в НК РФ федеральным законом от 28.11.2019 № 379-ФЗ «О внесении изменений в статьи 333.33 и 378.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» и действует с 01.01.2020.

Цель новеллы, как представляется автору[[76]](#footnote-76), расширить перечень объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость, тем самым плавно продолжить переход к системе налогообложения имущества по налогу на имущество организаций исключительно по кадастровой стоимости.

Отметим, что новелла, с одной стороны, соответствует научной мысли, согласно которой уплата налога на имущество, помимо фискальных целей, служит стимулом к более эффективному использованию того или иного объекта[[77]](#footnote-77): соответствующий объект незавершенного строительства имеет потенциальную доходность (способность приносить доход)[[78]](#footnote-78), налогообложение имущества побуждает предприятия избавляться от неликвидных активов с тем, чтобы не платить на них налог[[79]](#footnote-79).

В отличие от понятий «административно-деловой центр» и «торговый центр (комплекс)», легальное определение понятия объекта незавершенного строительства с приведением конкретных условий его признания в качестве такового в налоговом законодательстве отсутствует.

Следовательно, с учетом положений пункта 1 статьи 11 НК РФ необходимо обратиться к иному отраслевому законодательству и определить значение термина «объект незавершенного строительства» в соответствии с ним.

Однако легальное определение термина «объект незавершенного строительства» в ином отраслевом законодательстве (гражданском, градостроительном) также отсутствует, а выводится исходя из содержательных признаков, которые вкладывает федеральный законодатель в данный термин.

В соответствии с пунктом 1 статьи 130, статьей 131 ГК РФ, пунктом 10 статьи 1, части 10 статьи 55 ГрК РФ условиями признания имущества объектом незавершенного строительства являются:

1. Объект обладает признаками недвижимого имущества, предусмотренными гражданским законодательством.

2. В отношении земельного участка, на котором находится объект, лицо обладает вещными правами (с учетом позиции высших судов)[[80]](#footnote-80).

В соответствии с частью 10 статьи 40 Закона о регистрации государственный кадастровый учет и государственная регистрация прав на соответствующий объект незавершенного строительства осуществляются на основании технического плана таких объектов недвижимости и правоустанавливающего документа на земельный участок, на котором расположены такие объекты недвижимости[[81]](#footnote-81), или документа, подтверждающего в соответствии с Земельным кодексом Российской Федерации возможность размещения таких созданных сооружений, а также соответствующих объектов незавершенного строительства без предоставления земельного участка или установления сервитута.

3. Объект относится к объектам капитального строительства, строительство которых не завершено.

4. В отношении объекта получено разрешение на строительство в соответствии со статьей 51 ГрК РФ.

5. Объект не отвечает признакам самовольной постройки в соответствии с гражданским законодательством.

6. В отношении объекта не получено разрешение на его ввод в эксплуатацию.

Последствия признания имущества объектом незавершенного строительства в соответствии со статьей 131 ГК РФ, главой 3 Закона о регистрации:

1. Вещные права на такой объект подлежат государственной регистрации.

2. Данный объект подлежит государственному кадастровому учету.

Согласно правовой позиции Пленума Верховного Суда РФ, выраженной в постановлении от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», при разрешении вопроса о признании правомерно строящегося объекта недвижимой вещью (объектом незавершенного строительства) необходимо установить, что на нем полностью завершены работы по сооружению фундамента или аналогичные им работы. В пункте 3 обзора судебной практики по делам, связанным с оспариванием отказа в осуществлении кадастрового учета, утвержденном Президиумом Верховного Суда РФ 30.11.2016, подчеркивается, что объект незавершенного строительства может быть поставлен на кадастровый учет, когда степень выполненных работ по созданию этого объекта позволяет его идентифицировать в качестве самостоятельного объекта недвижимого имущества (недвижимой вещи).

С учетом вышесказанного полагаем, что федеральному законодателю необходимо определить критерии признания объекта недвижимого имущества объектом незавершенного строительства либо на уровне НК РФ аналогично тому, как это было сделано в отношении административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), либо в ином отраслевом законодательстве (градостроительном, гражданском), так как действующим федеральным законодательством легальное определение и (или) конкретные содержательные признаки объекта незавершенного строительства не определены, а формируются в ходе правоприменения и отличаются в отдельных случаях казуистичностью, что не способствует развитию и обеспечению определенности налогового законодательства, исключению рисков необоснованного налогообложения с учетом неидеальной с точки зрения юридической техники градостроительного и гражданского законодательства. Возникшую неопределенность в сфере публичных правоотношений, связанных с принудительным изъятием собственности, полагаем недопустимой.

Отметим, что в отличие от административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), применительно к объектам незавершенного строительства Перечень не формируется, а вид разрешенного использования земельного участка, на котором размещен соответствующий объект, не имеет значения для исчисления налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта незавершенного строительства. Равным образом не имеет юридического значения и проектируемое назначение объекта незавершенного строительства[[82]](#footnote-82). Указанная позиция соотносится и с официальным толкованием Министерства финансов РФ: в письме от 27.05.2020 № 03-05-05-01/44384 подчеркивается, что в отношении объектов незавершенного строительства налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость имущества вне зависимости от назначения земельных участков[[83]](#footnote-83); при этом перечень объектов незавершенного строительства является открытым.

Таким образом, к условиям для определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов незавершенного строительства не отнесены требования торгового (коммерческого) назначения объекта недвижимости или вида разрешенного использования земельного участка, на котором он расположен.

По результатам исследования законов субъектов РФ СЗФО и города федерального значения Москвы установлено, что в отношении объектов незавершенного строительства в большинстве субъектов РФ (за исключением города федерального значения Москвы) налоговая база продолжает определяться исходя из их среднегодовой стоимости, если соответствующие объекты отвечают признакам основных средств. Новелла не нашла свое отражение в региональном законодательстве, устанавливающем особенности определения налоговой базы, ввиду в том числе как раз вышеупомянутой проблемы легального определения понятия объектов незавершенного строительства, а также ввиду организационных и правовых вопросов о постановке таких объектов на кадастровый учет, определения их кадастровой стоимости, регистрации вещных прав в отношении объектов незавершенного строительства.

Краткие результаты исследования регионального законодательства представлены в таблице – Особенности определения налоговой базы в отношении объектов незавершенного строительства, предусмотренные законодательством субъектов РФ, входящих в состав СЗФО, а также города федерального значения Москвы, по состоянию на 2021 год ([Приложение E на странице 105](#_Приложение_E)).

Итак, с какого момента у налогоплательщика формируется объект налогообложения налогом на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ применительно к объектам незавершенного строительства? Объект формируется при наличии совокупности нижеприведенных условий:

1. Имущество отвечает признакам объекта незавершенного строительства, указанным в настоящей работе выше.

2. Объект находится на территории РФ и существует в реальности (аналогично требованиям в отношении административно-деловых центров и торговых центров (комплексов)).

3. Право собственности или право хозяйственного ведения налогоплательщика на объект зарегистрировано в ЕГРН.

4. В отношении объекта определена кадастровая стоимость.

5. Региональным законодателем объекты незавершенного строительства отнесены к объектам, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость.

Таким образом, действующее правовое регулирование налогообложения объектов незавершенного строительства исходя из их кадастровой стоимости является недостаточно определенным и требует проработки как на уровне федерального законодательства, так и законодательства субъектов РФ в части содержательного определения термина «объект незавершенного строительства».

Судебная практика налогообложения объектов незавершенного строительства исходя из их кадастровой стоимости еще не сформирована, а потому предсказать возможные проблемы, которые могут возникнуть у регионального законодателя и у правоприменителей, затруднительно.

# Заключение

Подводя итог всему вышеизложенному, отметим, что законодательная модель определения налоговой базы по налогу на имущество организаций постепенно формируется и получит свое дальнейшее развитие в виде расширения объектов недвижимого имущества, в отношении которых субъекты РФ вправе установить особенности исчисления налоговой базы.

Полномочия органов государственной власти субъектов РФ, несмотря на первый взгляд представленную им дискрецию, существенно ограничены требованиями статьи 378.2 НК РФ и принципами налогового права.

Проанализированные материалы судебной практики свидетельствуют о том, что правоприменители в основном понимают экономическую сущность налога на имущество организаций и руководствуются принципом экономического основания налогообложения при утверждении Перечня имущества, налоговая база в отношении которого определяется как кадастровая стоимость, лишь в редких случаях допуская формализм или неконституционное толкование налогового закона, что, однако, преодолевается усилиями КС РФ.

Однако нельзя говорить о единообразии правоприменительной практики в отношении норм статьи 378.2 НК РФ, которая постепенно продолжает формироваться и разрабатывать прецедентные судебные решения. Этому способствуют и нормы главы 30 НК РФ, которые сформулированы не детально и требуют применительно к каждому налогоплательщику исследования всех юридических значимых обстоятельств при установлении особенностей исчисления налоговой базы в отношении принадлежащего налогоплательщикам недвижимого имущества, и положения иного отраслевого законодательства.

Представляется не вполне отвечающей требованиям принципа правомерных ожиданий налогоплательщиков система налогообложения недвижимого имущества организаций по кадастровой стоимости, так как каждое действие (бездействие) уполномоченных органов государственной власти субъектов РФ, начиная с определения кадастровой стоимости и заканчивая включением объекта в Перечень, может повлечь за собой необходимость пересмотра такого действия (бездействия) на уровне исчисления и уплаты налога на имущество организаций, что может повлечь необоснованное налогообложение и несвоевременное выявление такой ошибки. С другой стороны, предложить иные альтернативы порядок организации имущественного налогообложения затруднительно.

Федеральным законодателем намечена тенденция к расширению перечня объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость. Законодательная модель, в рамках которой установлено два порядка исчисления налоговой базы, привели к установлению нового налогового платежа со своим самостоятельным элементным составом, а не модернизации существующей юридической конструкции налога[[84]](#footnote-84), должна постепенно устраняться действиями федерального законодателя путем завершения перехода к одной системе исчисления налоговой базы – исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

В целом, представляется стройной система налогообложения недвижимого имущества организаций по кадастровой стоимости с учетом материалов судебной практики и позиции контролирующих органов, за исключением отдельных вопросов, которые должны разрешаться с учетом принципов налогового права и конституционно-правового толкования закона.

Однако положения главы 30 НК РФ нуждаются в усовершенствовании, для чего необходимо в первую очередь предусмотреть следующее. Во-первых, следует закрепить положения об исключении НДС из величины кадастровой стоимости. Во-вторых, необходимо установить положения о моменте вступления в силу актов о Перечне объектов недвижимого имущества.

Также для действенности соответствующих правовых норм необходим, помимо прочего, высокий уровень юридической техники иного неналогового отраслевого законодательства с тем, чтобы региональные органы представительной власти восприняли и отразили соответствующие положения НК РФ в региональном законодательстве. И если в отношении административно-деловых центров и торговых центров (комплексов) и на уровне правового регулирования, и на уровне правоприменения сложился определенный правопорядок налогообложения таких объектов исходя из их кадастровой стоимости, который отвечает принципам налогообложения, в отношении которого сформулированы позиции Конституционного Суда РФ, обязательные для всех субъектов правоотношений, то в отношении объектов незавершенного строительства такой вывод в настоящее время был бы преждевременным ввиду в том числе несовершенства юридической техники отраслевого, неналогового, законодательства.

В своей работе автор определил условия, при которых объект по налогу на имущество организаций, в отношении которого налоговая база определяется исходя из его кадастровой стоимости, а именно – в отношении административно-деловых центров, торговых центров (комплексов) и помещений в них, объектов незавершенного строительства, является сформированным, то есть у налогоплательщика возникает объект налогообложения по налогу на имущество организаций[[85]](#footnote-85). Мы убедились, что такие условия – различны, что с одной стороны, не совсем упрощает правоприменение и правопонимание положений НК РФ, но с другой стороны, неизбежно, так как многообразие видов объектов недвижимого имущества не позволяет определить единую «формулу» для формирования объекта по налогу на имущество организаций.

Однако отметим, что условия можно разделить на следующие группы:

а) сущностная квалификация объекта (соответствие признакам объекта недвижимости, легальным терминам);

б) процедурные условия (регистрация вещных прав в отношении объекта, определение его кадастровой стоимости, принятие регионального закона, включение объекта в Перечень (если применимо)).

Переход к исчислению налоговой базы в отношении «неклассических» объектов коммерческой недвижимости (строго говоря, некоммерческой недвижимости), включая объекты незавершенного строительства, исходя из их кадастровой стоимости подразумевает, что налогоплательщики, налоговые органы, органы представительной власти субъектов РФ и суды связаны с положениями неналогового законодательства такого, как гражданского, градостроительного и земельного, а размер налоговых обязательств зависит от положений неналогового законодательства, следовательно, проблема определенности соответствующих норм и их толкования может встать остро. Во избежание необоснованного налогообложения (неверного определения действительного размера налоговых обязательств) необходима более качественная работа над легальными определениями терминов, относящихся к видам объектов недвижимого имущества. Так как введение специальных терминов соответствующих видов объектов недвижимости в НК РФ излишне[[86]](#footnote-86), следовательно, работа над легальными определениями терминов или их содержательными признаками должна вестись на уровне гражданского, градостроительного и земельного законодательств.

В качестве перспектив дальнейшего исследования по изложенной теме автор намерен осветить вопрос об экономико-правовой модели налога на имущество организаций, сформулировать порядок формирования объекта по налогу в отношении объектов недвижимости, не исследованных в настоящей работе.

# Список использованных источников

**Список использованных нормативных правовых актов**

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 01.07.2020 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 01.07.2020, № 31, ст. 4398.

2. Градостроительный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 29 дек. 2004 г. № 190-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2005. – № 1. – Ст. 16. – (ред. от 10 янв. 2021 г.). – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 1993. – № 32. – Ст. 3301. – (ред. от 08 дек. 2020 г.). – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

4. Земельный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2001. – № 44. – Ст. 4147. – (ред. от 30 апр. 2021 г.). – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

5. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 8 марта 2015 г. № 21-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2015. – № 10. – Ст. 1391. – (ред. от 8 дек. 2020 г.). – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

6. Налоговый Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3807. – (ред. от 1 янв. 2021 г.). – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

7. Налоговый Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (ред. от 10 янв. 2021 г.). – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

8. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 28 дек. 2009 г. № 381-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2010. – № 1. – Ст. 2. – (ред. от 30 дек. 2020 г.). – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

9. Об оценочной деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3813. – (ред. от 31 июля. 2020 г.). – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

10. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 2020 г. № 269-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2020. – № 31 (часть I). – Ст. 5028. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

11. О государственной кадастровой оценке [Электронный ресурс] : федер. закон от 3 июля 2016 г. № 237-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2016. – № 27. – Ст. 4170. – (ред. от 1 янв. 2021 г.) – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

12. О государственной регистрации недвижимости [Электронный ресурс] : федер. закон от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2015. – № 29 (часть I). – Ст. 4344. – (ред. от 10 янв. 2021 г.) – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

13. Технический регламент о безопасности зданий и сооружений[Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2009 г. № 384-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2010. – № 1. – Ст. 5. – (ред. от 2 июля 2013 г.) – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

14. ГОСТ 30389-2013. Межгосударственный стандарт. Услуги общественного питания. Предприятия общественного питания. Классификация и общие требования [Электронный ресурс] : приказ Росстандарта от 22 ноябр. 2013 г. № 1676-ст. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

15. ГОСТ Р 57137-2016. Национальный стандарт Российской Федерации. Бытовое обслуживание населения. Термины и определения [Электронный ресурс] : приказ Росстандарта от 11 окт. 2016 г. № 1356-ст. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

16. ГОСТ Р 58033-2017. Национальный стандарт Российской Федерации. Здания и сооружения. Словарь. Часть 1. Общие термины [Электронный ресурс] : приказ Росстандарта от 19 дек. 2017 г. № 2031-ст. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

17. ГОСТ Р 51303-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения [Электронный ресурс] : приказ Росстандарта от 28 авг. 2013 г. № 582-ст. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

18. Об утверждении Инструкции о проведении учета жилищного фонда в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минземстроя РФ от 4 авг. 1998 г. № 37 // Строительная газета. – 1999. – № 37. – (ред. от 19 мая 2008 г.). – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

19. Об утверждении классификатора видов разрешенного использования земельных участков [Электронный ресурс] : приказ Росреестра от 10 ноября 2020 г. № П/0412 // Официальный интернет-портал правовой информации. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

20. Об утверждении методических указаний о государственной кадастровой оценке [Электронный ресурс] : приказ Минэкономразвития России от 12 мая 2017 г. № 226 // Официальный интернет-портал правовой информации. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

21. Об утверждении Порядка определения кадастровой стоимости объектов недвижимости при осуществлении государственного кадастрового учета ранее не учтенных объектов недвижимости, включения в Единый государственный реестр недвижимости сведений о ранее учтенных объектах недвижимости или внесения в Единый государственный реестр недвижимости соответствующих сведений при изменении качественных и (или) количественных характеристик объектов недвижимости, влекущем за собой изменение их кадастровой стоимости [Электронный ресурс] : приказ Минэкономразвития России от 24 сент. 2018 г. № 514 // Официальный интернет-портал правовой информации. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

22. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон гор. Москвы от 5 ноябр. 2003 г. № 64. – (ред. от 11 ноябр. 2020 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/3648902.

23. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон Санкт-Петербурга от 26 ноябр. 2003 г. № 684-96. – (ред. от 29 июля 2020 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/8385559.

24. О налогах (ставках налогов) на территории Республики Карелия [Электронный ресурс] : закон Республики Карелия от 30 дек. 1999 г. № 384-РК. – (ред. от 21 окт. 2019 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/919315867?section=text.

25. О налоге на имущество организаций на территории Республики Коми [Электронный ресурс] : закон Республики Коми от 24 ноябр. 2003 г. № 67-РЗ. – (ред. от 24 ноябр. 2003 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/802006213.

26. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон Архангельской области от 14 ноябр. 2003 г. № 204-25-ОЗ. – (ред. от 29 сент. 2020 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/962008855?section=text.

27. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон Вологодской области от 21 ноябр. 2003 г. № 968-ОЗ. – (ред. от 1 марта 2021 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/938502090?section=text.

28. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон Калининградской области от 27 ноябр. 2003 г. № 336. – (ред. от 11 июня 2020 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/802005086?section=text.

29. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон Ленинградской области от 25 ноябр. 2003 г. № 98-ОЗ. – (ред. от 16 апр. 2020 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/8385695?section=text.

30. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон Мурманской области от 26 ноябр. 2003 г. № 446-01-ЗМО. – (ред. от 21 дек. 2020 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/913506842.

31. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон Новгородской области от 30 сент. 2008 г. № 384-ОЗ. – (ред. от 26 июня 2020 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/411713435.

32. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон Псковской области от 25 ноябр. 2003 г. № 316-ОЗ. – (ред. от 29 дек. 2020 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/924012410.

33. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон Ямало-Ненецкого автономного округа от 27 ноябр. 2003 г. № 56-ЗАО. – (ред. от 29 июня. 2020 г.). – Режим доступа : https://docs.cntd.ru/document/800112849?section=text.

34. Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения [Электронный ресурс] : пост. Прав. Респ. Карелия от 28 дек. 2016 г. № 463-П. – (ред. от 8 дек. 2017 г.). – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/465411073>.

35. Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения [Электронный ресурс] : пост. Прав. Архангельской обл. от 4 апр. 2017 г. № 138-пп. – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/462630775>.

36. Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений для целей налогообложения [Электронный ресурс] : пост. Прав. Ленинградской обл. от 26 янв. 2016 г. № 6. – (ред. от 23 марта 2018 г.). – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/537987701>.

37. Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений для целей налогообложения [Электронный ресурс] : пост. Прав. Новгородской обл. от 26 окт. 2018 г. № 512. – (ред. от 14 сент. 2020 г.). – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/550217458>.

38. Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений [Электронный ресурс] : пост. Прав. Санкт-Петербурга от 18 авг. 2014 г. № 737. – (ред. от 22 марта 2018 г.). – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/537960044>.

39. Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения в Ямало-Ненецком автономном округе [Электронный ресурс] : пост. Прав. Ямало-Ненецкого А.О. от 20 окт. 2017 г. № 1098-П. – (ред. от 15 марта 2019 г.). – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/446493313>.

40. О некоторых вопросах, связанных с особенностями определения налоговой базы в отношении отдельных объектов недвижимого имущества [Электронный ресурс] : пост. Прав. Вологодской обл. от 7 дек. 2015 г. № 1046. – (ред. от 3 апр. 2017 г.). – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/430688755>.

41. О некоторых вопросах, касающихся определения перечня объектов недвижимого имущества, расположенных на территории Мурманской области, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость [Электронный ресурс] : пост. Прав. Мурманской обл. от 2 июня 2016 г. № 266-ПП. – (ред. от 18 авг. 2020 г.). – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/423916190>.

42. О порядке определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений, расположенных на территории Калининградской области, для целей налогообложения [Электронный ресурс] : пост. Прав. Калининградской обл. от 1 июля 2016 г. № 330. – (ред. от 22 февр. 2019 г.). – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/438898804>.

43. О порядке определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения [Электронный ресурс] : пост. Прав. Москвы от 14 мая 2014 г. № 257-пп. – (ред. от 26 мая 2020 г.). – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/537954712>.

44. О Порядке установления вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений, расположенных на территории Республики Коми, для целей налогообложения [Электронный ресурс] : пост. Прав. Респ. Коми от 25 дек. 2014 г. № 546. – (ред. от 18 дек. 2020 г.). – Режим доступа : – Режим доступа : <https://docs.cntd.ru/document/453140227>.

45. О некоторых вопросах определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения [Электронный ресурс] : приказ Гос. комитета Респ. Карелия по упр. гос. имущ. и орг. закупок от 13 июля 2017 г. № 734.– Режим доступа : – Режим доступа : <http://kodeks.karelia.ru/api/show/465413787>.

**Список использованных актов судебных органов**

1. Определение Конституционного Суда от 11.03.2021 № 373-О. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

2. Определение Конституционного Суда РФ от 28.05.2020 № 1111-О. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

3. Определение Конституционного Суда РФ от 23.04.2020 № 818-О. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

4. Определение Конституционного Суда РФ от 23.06.2015 № 1259-О. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

5. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.11.2020 № 46-П. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

6. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

7. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

8. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.11.1997 № 17-П. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

9. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

10. Постановление Пленума ВАС РФ от 17.11.2011 № 73 «Об отдельных вопросах практики применения правил Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре аренды». – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

11. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 25.12.2018 № 50 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами». – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

12. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости». – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

13. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации». – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

14. Обзор судебной практики по делам, связанным с оспариванием отказа в осуществлении кадастрового учета, утвержденный Президиумом Верховного Суда РФ 30.11.2016. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

15. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 25.03.2020 № 5-КА19-76. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

16. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 19.02.2020 № 5-КА19-54. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

17. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 10.07.2019 № 5-КА19-15. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

18. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 16.10.2019 № 30‑АПА19‑5. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

19. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 02.10.2019 № 5‑АПА19-97. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

20. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 11.06.2019 № 81-АПА19-10. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

21. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 05.06.2019 № 73-АПА19-2. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

22. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 20.02.2019 № 5-АПГ18-155. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

23. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 20.02.2019 № 5-АПГ18-150. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

24. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 16.01.2019 № 5-АПГ18-134. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

25. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 11.01.2019 № 5-АПГ18-128. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

26. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 19.12.2018 № 83-АПГ18-16. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

27. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 01.02.2018 № 5-АПГ17-144. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

28. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 01.02.2018 № 46-АПГ17-27. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

29. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 20.02.2017 № 32‑АПГ16‑14. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

30. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 17.11.2016 № 78-АПГ16-11. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

31. Определение Верховного Суда РФ от 01.03.2021 № 304-ЭС20-20672. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

32. Определение Верховного Суда РФ от 13.06.2019 № 305-ЭС19-7920 по делу № А40‑9545/2018. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

33. Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 11.01.2019 № 5-АПГ18-128. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

34. Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 14.12.2018 № 8-АПГ18-3. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

35. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 20.09.2018 по делу № А40-154449/2017. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

36. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 по делу № А53‑18839/2016. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

37. Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 01.02.2018 № 33-АПГ17-13. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

38. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.01.2018 № 305-КГ17-14988 по делу № А41‑17865/2016. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

39. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 17.11.2016 № 78-АПГ16-11. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

40. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.09.2020 по делу № А45-42807/2019. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

41. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.03.2017 по делу № А56-18954/2016. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

42. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.02.2021 по делу № А56-7848/2020. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

43. Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 05.11.2020 № 88а-21393/2020 по делу № 3а-6263/2019. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

44. Апелляционное определение Первого апелляционного суда общей юрисдикции от 11.03.2021 по делу № 66а-1469/2021. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

45. Апелляционное определение Первого апелляционного суда общей юрисдикции от 11.02.2021 по делу № 66а-605/2021. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

46. Апелляционное определение Первого апелляционного суда общей юрисдикции от 28.01.2021 по делу № 66а-384/2021. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

47. Решение Вологодского областного суда от 29.04.2019 № 3а‑191/2019. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

48. Решение Калининградского областного суда от 29.04.2019 по делу № 3а‑44/2019. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

49. Решение Московского областного суда от 24.08.2020 по делу № 3а‑658/2020. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

50. Решение Самарского областного суда от 26.06.2017 по делу № 3а‑498/2017. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

51. Решение Московского городского суда от 17.02.2021 по делу № 3а‑773/2021. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

52. Решение Московского городского суда от 27.01.2020 по делу № 3а‑1893/2020. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

53. Решение Московского городского суда от 30.10.2018 по делу № 3а‑3505/2018. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

**Список правовых позиций федеральных органов законодательной и исполнительной власти**

1. Постановление ГД ФС РФ от 11.11.1996 № 781-II ГД «Об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации». – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

2. Письмо Министерства финансов РФ от 27.05.2020 № 03-05-05-01/44384. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

3. Письмо Министерства финансов РФ от 03.08.2018 № 03-05-04-01/54930. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

4. Письмо Министерства финансов РФ от 02.03.2017 № 03‑05‑05‑01/11678. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

5. Письмо Министерства финансов РФ от 12.12.2016 № 03-05-04-01/73233. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

6. Письмо ФНС России от 18.07.2018 № БС‑4‑21/13879@. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

7. Письмо ФНС России от 26.04.2018 № БС-4-21/8060. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс».

**Список использованной литературы**

1. Артюх, А. А. Споры о переквалификации движимого имущества в облагаемую налогом недвижимость: в поисках выхода / А.А. Артюх. // Налоговед. – 2019. – № 9.

2. Байгозин, К.И. Отдельные проблемы уплаты земельного налога: о пересмотре кадастровой стоимости // Налоговед. – 2015. – № 7.

3. Винницкий, Д. В. Налоговое право : учебник для среднего профессионального образования / Д. В. Винницкий. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2017. – 360 с.

4. Гаджиев, Г. А. Особенности толкования норм налогового законодательства / Г.А. Гаджиев. // Налоговед. – 2009. – № 8.

5. Демин, А. В. Налоговое право России [Электронный ресурс] : учеб. пособие // Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

6. Зарипов, В. М. Понятие экономического основания налога / В.М. Зарипов. // Налоговед. – 2014. – № 5.

7. Захаров, И.В. Оспаривание результатов определения кадастровой стоимости: поворот в сторону налогоплательщиков // Налоговед. – 2014. – № 9.

8. Каменков, М. В. Содержание принципа экономической основанности налогов / М.В. Каменков. // Налоговед. – 2014. – № 2.

9. Крохина Ю. А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях КС РФ / Ю.А. Крохина. // Налоговед. – 2004. – № 7.

10. Кустова, М. В., Ногина, О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М. Юристъ, 2001. – 490 с.

11. Ногина, О. А. Проблемы законодательной модели установления налога на недвижимость организаций // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). – 2015. – № 3.

12. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Пепеляев Групп, 2020. – 796 с.

13. Поляков, А. В. Общая теория права: учебник / А. В. Поляков, Е. В. Тимошина, – 2-е изд. - СПб : СПбГУ, 2015. – 472 с.: ISBN 978-5-288-05581-1. – Текст : электронный. – URL: https://proxy.library.spbu.ru:7813/catalog/product/941503 (дата обращения: 10.01.2021). – Режим доступа: по подписке.

14. Савиных, В.А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : дис. ... канд. юр. наук : 12:00 / В.А. Савиных. – СПб., 2017. – 186 с.

15. Сосновский, С. А., Григорьев, В. В. Изменение порядка налогообложения движимого имущества / С.А. Сосновский, В.В. Григорьев. // Налоговед. – 2015. – № 3.

16. Титов, Г. А. Налог на имущество организаций : проблемы правоприменения / Г. А. Титов. // Финансовое право. – 2017. – № 8.

17. Тютин, Д. В. Налоговое право [Электронный ресурс] : курс лекций // Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

18. Федорова, О. С., Аверина, Л. В., Катанаева, Т. В., Королева, М. В., Брызгалин, А. В. Интересные вопросы по налогу на имущество, земельному и транспортному налогам: из практики налогового консультирования // Налоги и финансовое право. – 2017. – № 10.

19. Чуркин, А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учеб. пособие. – М. : Юристъ, 2003. – 120 с.

**Список использованных информационных ресурсов**

1. Савиных В. Фактическое довлеет над формальным при включении в перечень объектов, облагаемых по кадастровой стоимости: комментарий к Постановлению КС РФ № 46-П от 12.11.2020 / В.А. Савиных. // [Электронный ресурс] : Zakon.ru – 19.11.2020 – Режим доступа : https://zakon.ru/blog/2020/11/19/fakticheskoe\_dovleet\_nad\_formalnym\_pri\_vklyuchenii\_v\_perechen\_obektov\_oblagaemyh\_po\_kadastrovoj\_stoi.

2. Система обеспечения законодательной деятельности [Электронный ресурс] : объекты законотворчества. – Режим доступа: https://sozd.duma.gov.ru/oz#data\_source\_tab\_b.

# Приложения

# Приложение A

**Таблица – Правовое регулирование определения налоговой базы вследствие установления кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Основание**  **для изменения кадастровой стоимости** | **Учет изменения**  **01.01.2014-31.12.2014[[87]](#footnote-87)** | **Учет изменения**  **01.01.2015-31.12.2016[[88]](#footnote-88)** | **Учет изменения**  **01.01.2017-31.12.2018[[89]](#footnote-89)** | **Учет изменения**  **01.01.2019-31.12.2020[[90]](#footnote-90)** | **Учет изменения**  **с 01.01.2021** |
| **Установление кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости** | Со следующего налогового периода. | С налогового периода, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости. | С налогового периода, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости. | С даты начала применения сведений об измененяемой кадастровой стоимости. | С даты начала применения сведений об измененяемой кадастровой стоимости. |

# Приложение B

**Таблица – Правовое регулирование применения измененной кадастровой стоимости объектов налогообложения вследствие исправления ошибок, допущенных при ее определении, а также вследствие изменения качественных и (или) количественных характеристик объекта налогообложения**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Основание**  **для изменения кадастровой стоимости** | **Учет изменения**  **01.01.2014-31.12.2014[[91]](#footnote-91)** | **Учет изменения**  **01.01.2015-31.12.2016[[92]](#footnote-92)** | **Учет изменения**  **01.01.2017-31.12.2018[[93]](#footnote-93)** | **Учет изменения**  **01.01.2019-31.12.2020[[94]](#footnote-94)** | **Учет изменения**  **с 01.01.2021** |
| **Исправление ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости** | Со следующего налогового периода. | Со следующего налогового периода. | С налогового периода, в котором была применена ошибочно определенная кадастровая стоимость. | С налогового периода, в котором вступил в силу акт, утвердивший ошибочно определенную кадастровую стоимость[[95]](#footnote-95). | С налогового периода, в котором вступил в силу акт, утвердивший ошибочно определенную кадастровую стоимость[[96]](#footnote-96). |
| **Исправление технических ошибок** | Со следующего налогового периода. | С налогового периода, в котором была допущена ошибка, то есть со дня внесения в ЕГРН сведений, содержавших ошибку. | Со следующего налогового периода. | С налогового периода, в котором была допущена ошибка, то есть со дня внесения в ЕГРН сведений, содержавших ошибку. | С налогового периода, в котором была допущена ошибка, то есть со дня внесения в ЕГРН сведений, содержавших ошибку. |
| **Изменение качественных и (или) количественных характеристик объекта налогообложения** | Со следующего налогового периода. | Со следующего налогового периода. | Со следующего налогового периода. | Со дня внесения в ЕГРН сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости. | Со дня внесения в ЕГРН сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости. |

# Приложение C

**Таблица – Правовое регулирование процедуры исключения объектов недвижимого имущества из Перечня, предусмотренное в субъектах РФ, входящих в состав СЗФО, а также в городе федерального значения Москве по состоянию на 2021 год**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Субъект РФ** | **Способы исключения объекта недвижимости из перечня до его утверждения** | **Способы исключения объекта недвижимости из перечня после его утверждения** |
| **1.** | Город федерального значения Москва | Обжалование результатов мероприятий по определению вида фактического использования (далее в таблице – ВФИ) объектов недвижимости в уполномоченный орган[[97]](#footnote-97). | Не предусмотрены. |
| **2.** | Город федерального значения Санкт-Петербург | Обжалование результатов мероприятий по определению ВФИ объектов недвижимости в уполномоченный орган[[98]](#footnote-98). | Не предусмотрены. |
| **3.** | Республика Карелия | Обжалование результатов мероприятий по определению ВФИ объектов недвижимости в уполномоченный орган[[99]](#footnote-99). | Подача в уполномоченный орган заявления об исключении объекта недвижимости из перечня в случае: 1) изменения его ВФИ либо 2) несоответствия объекта требованиям регионального законодательства к объектам налогообложения, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость[[100]](#footnote-100). |
| **4.** | Республика Коми | Обжалование результатов мероприятий по определению ВФИ объектов недвижимости в уполномоченный орган[[101]](#footnote-101). | Не предусмотрены. |
| **5.** | Архангельская область | Обжалование акта обследования объекта недвижимости в уполномоченный орган[[102]](#footnote-102).  В акте обследования, помимо прочего, отражается ВФИ объекта недвижимости. | Не предусмотрены. |
| **6.** | Вологодская область | Обжалование результатов мероприятий по определению ВФИ объектов недвижимости в уполномоченный орган[[103]](#footnote-103). | Не предусмотрены. |
| **7.** | Калининградская область | Подача в уполномоченный орган заявления о пересмотре ВФИ объекта недвижимости, установленного по результатам его обследования[[104]](#footnote-104). | Подача в уполномоченный орган заявления об исключении объекта недвижимости из перечня в случае: 1) изменения его ВФИ либо 2) фактического использования по указанному в статье 378.2 НК РФ назначению менее 20 процентов общей площади такого объекта[[105]](#footnote-105). |
| **8.** | Ленинградская область | Обжалование результатов мероприятий по определению ВФИ объектов недвижимости в уполномоченный орган[[106]](#footnote-106). | Не предусмотрены. |
| **9.** | Мурманская область | Обжалование результатов мероприятий по определению ВФИ объектов недвижимости в уполномоченный орган[[107]](#footnote-107). | Не предусмотрены. |
| **10.** | Новгородская область | Обжалование акта обследования объекта недвижимости в уполномоченный орган[[108]](#footnote-108).  В акте обследования, помимо прочего, отражается ВФИ объекта недвижимости. | Не предусмотрены. |
| **11.** | Псковская область | Не предусмотрены. | Не предусмотрены. |
| **12.** | Ненецкий автономный округ | Обжалование результатов мероприятий по определению ВФИ объектов недвижимости в уполномоченный орган[[109]](#footnote-109). | Не предусмотрены. |

# Приложение D

**Таблица – Особенности определения налоговой базы в отношении административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), предусмотренные законодательством субъектов РФ, входящих в состав СЗФО, а также города федерального значения Москвы по состоянию на 2021 год**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Субъект РФ** | **Объект в соответствии**  **с подпунктом 1 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ** | | **Особенности определения налоговой базы, предусмотренные региональным законодателем в качестве условий для включения объекта**  **в Перечень** | | | |
| **ВРИ ЗУ, предназначение, ВФИ** | | **Площадь объектов** |
| **1.** | Город федерального значения Москва | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[110]](#footnote-110). | | ВРИ ЗУ. | | Не устанавливается. |
| **2.** | Город федерального значения Санкт-Петербург | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[111]](#footnote-111). | | В соответствии с НК РФ. | | Площадь объектов составляет свыше 1000 кв. м[[112]](#footnote-112). |
| **3.** | Республика Карелия | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[113]](#footnote-113). | | В соответствии с НК РФ. | | Площадь объектов составляет свыше 300 кв. м. |
| **4.** | Республика Коми | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[114]](#footnote-114). | | В соответствии с НК РФ. | | Не устанавливается. |
| **5.** | Архангельская область | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[115]](#footnote-115). | | В соответствии с НК РФ. | | Не устанавливается. |
| **6.** | Вологодская область | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[116]](#footnote-116). | | В соответствии с НК РФ. | | Не устанавливается. |
| **7.** | Калининградская область | | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[117]](#footnote-117). | | В соответствии с НК РФ. | Не устанавливается. | |
| **8.** | Ленинградская область | | Торговые центры (комплексы) и помещения в них[[118]](#footnote-118). | | В соответствии с НК РФ. | Площадь объектов составляет свыше 1000 кв. м. | |
| **9.** | Мурманская область | | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[119]](#footnote-119). | | В соответствии с НК РФ. | Площадь объектов составляет свыше 500 кв. м (только в отношении торговых центров (комплексов). | |
| **10.** | Новгородская область | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[120]](#footnote-120). | | | В соответствии с НК РФ. | Не устанавливается. | |
| **11.** | Псковская область | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[121]](#footnote-121). | | | В соответствии с НК РФ. | Площадь объектов составляет свыше 2000 кв. м. | |
| **12.** | Ненецкий автономный округ | Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них[[122]](#footnote-122). | | | В соответствии с НК РФ. | Площадь объектов составляет свыше 10 000 кв. м. | |

# Приложение E

**Таблица – Особенности определения налоговой базы в отношении объектов незавершенного строительства, предусмотренные законодательством субъектов РФ, входящих в состав СЗФО, а также города федерального значения Москвы по состоянию на 2021 год**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Субъект РФ** | **Объекты в соответствии**  **с подпунктом 4 пункта 1**  **статьи 378.2 НК РФ** | **Особенности определения налоговой базы, предусмотренные региональным законодателем в качестве условий для включения объекта**  **в Перечень** |
| **1.** | Город федерального значения Москва | Объекты незавершенного строительства[[123]](#footnote-123). | Не устанавливаются. |
| **2.** | Город федерального значения Санкт-Петербург | Не признаются[[124]](#footnote-124). | Не применимо. |
| **3.** | Республика Карелия | Не признаются[[125]](#footnote-125). | Не применимо. |
| **4.** | Республика Коми | Не признаются [[126]](#footnote-126). | Не применимо. |
| **5.** | Архангельская область | Не признаются [[127]](#footnote-127). | Не применимо. |
| **6.** | Вологодская область | Не признаются [[128]](#footnote-128). | Не применимо. |
| **7.** | Калининградская область | Не признаются [[129]](#footnote-129). | Не применимо. |
| **8.** | Ленинградская область | Не признаются [[130]](#footnote-130). | Не применимо. |
| **9.** | Мурманская область | Не признаются [[131]](#footnote-131). | Не применимо. |
| **10.** | Новгородская область | Не признаются [[132]](#footnote-132). | Не применимо. |
| **11.** | Псковская область | Не признаются [[133]](#footnote-133). | Не применимо. |
| **12.** | Ненецкий автономный округ | Не признаются [[134]](#footnote-134). | Не применимо. |

1. Собрание законодательства РФ, 04.11.2013, № 44, ст. 5646. [↑](#footnote-ref-1)
2. https://sozd.duma.gov.ru/bill/306970-6 (дата обращения : 04.03.2021). [↑](#footnote-ref-2)
3. Автор осознает, что с учетом разнообразия налоговых правоотношений не каждое исчисление налоговой базы исходя из кадастровой стоимости недвижимого имущества приводит к увеличению налоговой базы и, как следствие, к увеличению сумм налога на имущество организаций. [↑](#footnote-ref-3)
4. Пункт 3 статьи 3 НК РФ. [↑](#footnote-ref-4)
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.11.2020 № 46-П, определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 по делу № А53-18839/2016, от 19.01.2018 № 305-КГ17-14988 по делу № А41-17865/2016. [↑](#footnote-ref-5)
6. Пункт 6 статьи 3 НК РФ, постановления Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П, от 28.03.2000 № 5-П. [↑](#footnote-ref-6)
7. Пункт 1 статьи 3 НК РФ. [↑](#footnote-ref-7)
8. Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них. [↑](#footnote-ref-8)
9. Согласно данным законоположениям региональные законодательные органы при установлении налога на имущество организаций определяют налоговую ставку, порядок и сроки уплаты налога в пределах, установленных главой 30 НК РФ. [↑](#footnote-ref-9)
10. Согласно данному законоположению при установлении налога законами субъектов РФ *могут* также определяться особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества, предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками. [↑](#footnote-ref-10)
11. Ногина, О.А. Проблемы законодательной модели установления налога на недвижимость организаций // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). – 2015. – № 3. – С. 112. [↑](#footnote-ref-11)
12. А именно – объектов, поименованных в подпунктах 1, 2 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ. В отношении иных объектов недвижимого имущества, в частности, объектов незавершенного строительства, и иных объектов, поименованных в подпункте 4 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ, такой Перечень не утверждается. [↑](#footnote-ref-12)
13. Строго говоря, региональный закон в отношении такого вида объекта недвижимого имущества не может быть принят исходя из буквального толкования пункта 2 статьи 378.2 НК РФ. Однако положения подпункта 2.2 пункта 12 статьи 378.2 НК РФ наводят на мысль о том, что если принят региональный закон в отношении объектов недвижимости, в отношении не каждого из которых кадастровая стоимость определена, то такой закон не может быть лишен юридической силы. [↑](#footnote-ref-13)
14. Подпункт 2.2. пункта 12 статьи 378.2 НК РФ. [↑](#footnote-ref-14)
15. Данный вывод содержится, в частности, в апелляционном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 11.01.2019 № 5-АПГ18-128. [↑](#footnote-ref-15)
16. # Что подтверждено и самим КС РФ, принявшим постановление от 12.11.2020 № 46-П, в котором КС РФ выявлял конституционно-правовой смысл нормы, сформулированной в подпункте 1 пункта 4 статьи 378.2 НК РФ, речь о котором пойдет в настоящей работе ниже.

    [↑](#footnote-ref-16)
17. В отношении административно-деловых центров и торговых центров (комплексов) и помещений в них. [↑](#footnote-ref-17)
18. Письмо ФНС России от 18.07.2018 № БС‑4‑21/13879@. [↑](#footnote-ref-18)
19. Данный вывод подтверждается и по результатам проведенного анализа налогового законодательства отдельных субъектов РФ (см. ниже). [↑](#footnote-ref-19)
20. Например, сомнительным выглядело бы правовое регулирование, при котором в основу определения налоговой базы были положены такие характеристики объекта недвижимости, как материал наружных стен или год ввода объекта недвижимости в эксплуатацию, предусмотренные пунктами 17, 18 части 4 статьи 8 Закона о регистрации соответственно. [↑](#footnote-ref-20)
21. Согласно данным законоположениям право собственности прекращается в случае гибели или уничтожения имущества. [↑](#footnote-ref-21)
22. Например, апелляционные определения Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 02.10.2019 № 5‑АПА19-97, от 16.01.2019 № 5-АПГ18-134. [↑](#footnote-ref-22)
23. Савиных, В.А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : дис. ... канд. юр. наук : 12:00 / В.А. Савиных. – СПб., 2017. – С. 104.

    Соответствующий вывод сделан применительно к ранее действовавшей редакции Закона о ГКО (до внесения соответствующих изменений Федеральным законом от 31.07.2020 № 269-ФЗ). Однако полагаем, что редакция Закона о ГКО, установившая новое определение кадастровой стоимости, также не раскрыла ее суть, так как признаки, которые можно вывести из легального определения, не дают понимания (экономико-правового) содержания термина кадастровой стоимости. [↑](#footnote-ref-23)
24. Савиных, В.А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : дис. ... канд. юр. наук : 12:00 / В.А. Савиных. – СПб., 2017. – С. 108. [↑](#footnote-ref-24)
25. С принятием федерального закона от 31.07.2020 № 269-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», в соответствии с которым в Закон о ГКО внесены изменения. [↑](#footnote-ref-25)
26. Если соответствующим высшим исполнительным органом государственной власти города федерального значения принято соответствующее решение. [↑](#footnote-ref-26)
27. Савиных, В.А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : дис. ... канд. юр. наук : 12:00 / В.А. Савиных. – СПб., 2017. – С. 136. [↑](#footnote-ref-27)
28. Артюх, А.А. Споры о переквалификации движимого имущества в облагаемую налогом недвижимость: в поисках выхода. – 2019. / А.А. Артюх. // Налоговед. – 2019. - № 9. – С. 36. [↑](#footnote-ref-28)
29. Савиных, В.А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : дис. ... канд. юр. наук : 12:00 / В.А. Савиных. – СПб., 2017. – С. 139. [↑](#footnote-ref-29)
30. Там же. С. 108. [↑](#footnote-ref-30)
31. Так, В.А. Савиных подчеркивает, что результаты кадастровой оценки будут экономически обоснованными там, где кадастровая стоимость соответствует уровню рыночной. Савиных, В.А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : дис. ... канд. юр. наук : 12:00 / В.А. Савиных. – СПб., 2017. – С. 140. [↑](#footnote-ref-31)
32. Там же. С. 109. [↑](#footnote-ref-32)
33. Там же. С. 6-7. [↑](#footnote-ref-33)
34. Савиных, В.А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : дис. ... канд. юр. наук : 12:00 / В.А. Савиных. – СПб., 2017. – С. 62. [↑](#footnote-ref-34)
35. Там же. С. 109. [↑](#footnote-ref-35)
36. Байгозин, К.И. Отдельные проблемы уплаты земельного налога: о пересмотре кадастровой стоимости // Налоговед. – 2015. – № 7. – С. 52. [↑](#footnote-ref-36)
37. Савиных, В.А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : дис. ... канд. юр. наук : 12:00 / В.А. Савиных. – СПб., 2017. – С. 110. [↑](#footnote-ref-37)
38. Там же. [↑](#footnote-ref-38)
39. Захаров, И.В. Оспаривание результатов определения кадастровой стоимости: поворот в сторону налогоплательщиков // Налоговед. – 2014. – № 9. – С. 28-29. [↑](#footnote-ref-39)
40. Савиных, В.А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : дис. ... канд. юр. наук : 12:00 / В.А. Савиных. – СПб., 2017. – С. 113. [↑](#footnote-ref-40)
41. Определение Конституционного Суда РФ от 23.04.2020 № 818-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «ДПП-ПЛАЗА» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 375, пунктами 1 и 15 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-41)
42. Например, определение Конституционного Суда РФ от 28.05.2020 № 1111-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Траст Конг» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 375 и пункта 15 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации», определение Верховного Суда РФ от 13.06.2019 № 305-ЭС19-7920 по делу № А40‑9545/2018, письмо ФНС России от 26.04.2018 № БС-4-21/8060. [↑](#footnote-ref-42)
43. Кассационные определения Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 25.03.2020 № 5-КА19-76, от 19.02.2020 № 5-КА19-54, от 10.07.2019 № 5-КА19-15. [↑](#footnote-ref-43)
44. По состоянию на 01.05.2021. [↑](#footnote-ref-44)
45. По состоянию на 01.04.2021 соответствующее решение принято в 21 субъектах РФ: Республике Бурятия, Кабардино-Балкарской Республике, Республике Коми, Пермском крае, Астраханской, Иркутской, Кировской, Курганской, Курской, Нижегородской, Новосибирской, Омской, Орловской, Пензенской, Рязанской, Саратовской, Тамбовской, Ульяновской областях, Ненецком, Ханты-Мансийском, Чукотском автономных округах. [↑](#footnote-ref-45)
46. Согласно части 1 статьи 22.1 Закона о ГКО заявление может быть подано юридическими и физическими лицами, если кадастровая стоимость затрагивает права или обязанности этих лиц, а также органов государственной власти и органов местного самоуправления в отношении объектов недвижимости, находящихся в государственной или муниципальной собственности. [↑](#footnote-ref-46)
47. До внесения изменений в НК РФ федеральным законом от 04.10.2014 № 284-ФЗ статья 378.2 НК РФ не предусматривала правил о порядке применения измененной кадастровой стоимости в целях налогообложения. [↑](#footnote-ref-47)
48. В соответствии с пунктом 4 статьи 1 НК РФ законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов субъектов РФ о налогах, принятых в соответствии с НК РФ. [↑](#footnote-ref-48)
49. Например, апелляционные определения Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 16.01.2019 № 5‑АПГ18‑134, от 01.02.2018 № 46-АПГ17-27, от 20.02.2017 № 32‑АПГ16‑14. [↑](#footnote-ref-49)
50. Например, определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 14.12.2018 № 8-АПГ18-3, письмо Министерства финансов РФ от 12.12.2016 № 03-05-04-01/73233. [↑](#footnote-ref-50)
51. Поляков, А. В. Общая теория права: учебник / А. В. Поляков, Е. В. Тимошина, - 2-е изд. - СПб : СПбГУ, 2015. – С. 304-305. [↑](#footnote-ref-51)
52. Поляков, А. В. Общая теория права: учебник / А. В. Поляков, Е. В. Тимошина, - 2-е изд. - СПб : СПбГУ, 2015. – С. 331-332. [↑](#footnote-ref-52)
53. Пункт 2 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 25.12.2018 № 50 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами». [↑](#footnote-ref-53)
54. Например, постановление Конституционного Суда РФ от 17.11.1997 № 17-П. [↑](#footnote-ref-54)
55. Например, письма Министерства финансов РФ от 01.09.2014 № 03-05-04-01/43535, от 01.06.2015 № 03-05-04-01/31507. [↑](#footnote-ref-55)
56. Определение Верховного Суда РФ от 17.11.2016 № 78-АПГ16-11. [↑](#footnote-ref-56)
57. Например, апелляционное определение Верховного Суда РФ от 19.12.2018 № 83-АПГ18-16, определение Верховного Суда РФ от 17.11.2016 № 78-АПГ16-11, апелляционное определение от 20.02.2017 № 32-АПГ16-14. [↑](#footnote-ref-57)
58. В отношении торговых центров (комплексов) формулировка НК РФ соответствует буквальным положениям приказа Росреестра от 10.11.2020 № П/0412 «Об утверждении классификатора видов разрешенного использования земельных участков», действующего на дату написания настоящей работы. [↑](#footnote-ref-58)
59. Исходя из телеологического и системного толкования положений Постановления № 46-П следует, что выявленный Конституционным Судом РФ конституционно-правовой смысл применяется и в отношении административно-деловых центров. [↑](#footnote-ref-59)
60. https://zakon.ru/blog/2020/11/19/fakticheskoe\_dovleet\_nad\_formalnym\_pri\_vklyuchenii\_v\_perechen\_obektov\_oblagaemyh\_po\_kadastrovoj\_stoi (дата обращения : 01.02.2021). [↑](#footnote-ref-60)
61. Апелляционное определение Верховного Суда РФ от 20.02.2019 № 5-АПГ18-150, письмо Министерства финансов РФ от 03.08.2018 № 03-05-04-01/54930. [↑](#footnote-ref-61)
62. Допустимо признание объекта недвижимого имущества одновременно в качестве и административно-делового центра, и торгового центра (комплекса) в соответствии с пунктом 4.1 статьи 378.2 НК РФ. [↑](#footnote-ref-62)
63. Являющиеся дополнительными сведениями об объекте недвижимого имущества в соответствии с частью 5 статьи 8 Закона о регистрации. [↑](#footnote-ref-63)
64. Согласно пункту 4 статьи 2 федерального закона от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» торговым объектом признаются здание или часть здания, строение или часть строения, сооружение или часть сооружения, специально оснащенные оборудованием, предназначенным и используемым для выкладки, демонстрации товаров, обслуживания покупателей и проведения денежных расчетов с покупателями при продаже товаров. [↑](#footnote-ref-64)
65. В соответствии с пунктом 3.1 «ГОСТ 30389-2013. Межгосударственный стандарт. Услуги общественного питания. Предприятия общественного питания. Классификация и общие требования» (введен в действие приказом Росстандарта от 22.11.2013 № 1676-ст) объект общественного питания – это имущественный комплекс, используемый юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем для оказания услуг общественного питания, в том числе изготовления продукции общественного питания, создания условий для потребления и реализации продукции общественного питания и покупных товаров как на месте изготовления, так и вне его по заказам, а также для оказания разнообразных дополнительных услуг. [↑](#footnote-ref-65)
66. Объекты бытового обслуживания определены в «ГОСТ Р 57137-2016. Национальный стандарт Российской Федерации. Бытовое обслуживание населения. Термины и определения» (утвержден приказом Росстандарта от 11.10.2016 № 1356-ст). [↑](#footnote-ref-66)
67. Например, в апелляционном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 11.06.2019 № 81-АПА19-10 суд, признавая недействующими отдельные положения Перечня, подчеркнул, что протокол обследования объекта недвижимого имущества с целью определения его вида фактического использования не может признаваться доказательством по делу, так как составлен произвольно, с нарушением требований порядка определения вида фактического использования объекта недвижимости; фактически обследование здания не проводилось, сотрудниками был обследован лишь внешний его вид. [↑](#footnote-ref-67)
68. Например, апелляционное определение Первого апелляционного суда общей юрисдикции от 28.01.2021 по делу № 66а-384/2021, решение Московского областного суда от 24.08.2020 по делу № 3а-658/2020, апелляционное определение Первого апелляционного суда общей юрисдикции от 11.03.2021 по делу № 66а-1469/2021, кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 05.11.2020 № 88а-21393/2020 по делу № 3а-6263/2019, апелляционное определение Первого апелляционного суда общей юрисдикции от 11.02.2021 по делу № 66а-605/2021. [↑](#footnote-ref-68)
69. Например, Решение Московского городского суда от 30.10.2018 по делу № 3а-3505/2018, решение Московского городского суда от 17.02.2021 по делу № 3а-773/2021, решение Московского городского суда от 27.01.2020 по делу № 3а-1893/2020, решение Вологодского областного суда от 29.04.2019 № 3а-191/2019, решение Калининградского областного суда от 29.04.2019 по делу № 3а-44/2019, решение Московского городского суда от 30.10.2018 по делу № 3а-3505/2018, решение Самарского областного суда от 26.06.2017 по делу № 3а-498/2017. [↑](#footnote-ref-69)
70. Согласно пункту 3.4.8 здание административное (офисное здание) представляет собой здание, предназначенное для размещения учреждений и организаций непроизводственной сферы деятельности. [↑](#footnote-ref-70)
71. В соответствии с пунктом 53 торговый центр представляет собой совокупность торговых предприятий и/или предприятий по оказанию услуг, реализующих универсальный или специализированный ассортимент товаров и универсальный ассортимент услуг, расположенных на определенной территории в зданиях или строениях, спланированных, построенных и управляемых как единое целое и предоставляющих в границах своей территории стоянку для автомашин. Согласно пункту 54 торговым комплексом признается совокупность торговых предприятий, реализующих товары и оказывающих услуги, расположенные на определенной территории и централизующие функции хозяйственного обслуживания торговой деятельности. [↑](#footnote-ref-71)
72. В соответствии с которыми здание представляет собой результат строительства, представляющий собой объемную строительную систему, имеющую надземную и (или) подземную части, включающую в себя помещения, сети инженерно-технического обеспечения и системы инженерно-технического обеспечения и предназначенную для проживания и (или) деятельности людей, размещения производства, хранения продукции или содержания животных, а сооружением признается результат строительства, представляющий собой объемную, плоскостную или линейную строительную систему, имеющую наземную, надземную и (или) подземную части, состоящую из несущих, а в отдельных случаях и ограждающих строительных конструкций и предназначенную для выполнения производственных процессов различного вида, хранения продукции, временного пребывания людей, перемещения людей и грузов. [↑](#footnote-ref-72)
73. Согласно которому строение – это отдельно построенное здание, дом, состоящее из одной или нескольких частей, как одно целое, а также служебные строения. [↑](#footnote-ref-73)
74. В рамках настоящего исследования не анализировался вопрос о порядке налогообложения недвижимого имущества, переданного концессионеру по концессионному соглашению. [↑](#footnote-ref-74)
75. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 20.09.2018 по делу № А40-154449/2017. Полагаем, что несмотря на внесение в НК РФ изменений, в соответствии с которыми отсутствует условие о признании объекта имущества объектом основных средств для признания объекта недвижимого имущества объектом налогообложения по налогу на имущество организаций, налоговая база в отношении которого определяется как кадастровая стоимость, данная правовая позиция применима и с учетом принятых изменений. Иными словами, налогоплательщик вправе представлять доказательства, что до регистрации прекращения права собственности в отношении объекта данный объект прекратил свое существование (погиб). [↑](#footnote-ref-75)
76. Соответствующая новелла внесена во втором чтении законопроекта № 612810-7, пояснительная записка, финансово-экономическое обоснование к ней отсутствуют, следовательно, о задумках разработчиков соответствующих изменений остается лишь предполагать. [↑](#footnote-ref-76)
77. Артюх, А.А. Споры о переквалификации движимого имущества в облагаемую налогом недвижимость: в поисках выхода. / А.А. Артюх. // Налоговед. – 2019. - № 9. – С. 36. [↑](#footnote-ref-77)
78. Чуркин, А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учеб. пособие. – М. : Юристъ, 2003. – С. 15. [↑](#footnote-ref-78)
79. Чуркин, А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учеб. пособие. – М. : Юристъ, 2003. – С. 74. [↑](#footnote-ref-79)
80. В соответствии с пунктом 24 постановления Пленума ВАС РФ от 17.11.2011 № 73 «Об отдельных вопросах практики применения правил Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре аренды» если земельный участок, отведенный для создания объекта недвижимого имущества, принадлежит заявителю на ином праве, чем право собственности, право собственности заявителя на объект незавершенного строительства регистрируется на основании, помимо прочего, документов, подтверждающих право пользования данным земельным участком. Судам следует иметь в виду, что указанное положение не препятствует государственной регистрации права собственности на созданный в период действия договора аренды объект незавершенного строительства, если к моменту подачи заявления о государственной регистрации срок аренды истек. [↑](#footnote-ref-80)
81. Предусмотренные частью 2 статьи 14 Закона о регистрации: в частности, акты, изданные органами публичной власти, договоры в отношении земельного участка, вступившие в законную силу судебные акты, акты (свидетельства) о правах на земельный участок и др. [↑](#footnote-ref-81)
82. В соответствии с пунктом 13 части 4 статьи 8 Закона о государственной регистрации в кадастр недвижимости вносятся сведения о проектируемом назначении объекта недвижимости. [↑](#footnote-ref-82)
83. Аналогичная позиция изложена в письмах Министерства финансов РФ от 19.02.2020 № 03-05-05-01/11570, от 29.01.2020 № 03-05-05-01/5222. [↑](#footnote-ref-83)
84. Ногина, О.А. Проблемы законодательной модели установления налога на недвижимость организаций // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). – 2015. – № 3. – С. 112. [↑](#footnote-ref-84)
85. Понимаемый как юридический факт, который обусловливает появление у налогоплательщика экономического блага и его обязанность заплатить налог. [↑](#footnote-ref-85)
86. В науке налогового права распространение получила точка зрения о том, что введение отдельных специальных терминов в налоговом законодательстве, отличных от терминов, предусмотренных иным отраслевым законодательством, в отдельных случаях беспричинно и приводит к созданию казуистичного законодательства (см. Чуркин, А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учеб. пособие. – М. : Юристъ, 2003. – С. 75, Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2016. – С. 281). [↑](#footnote-ref-86)
87. Редакция федерального закона от 02.11.2013 № 307-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-87)
88. Редакция федерального закона от 04.10.2014 № 284-ФЗ «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц». [↑](#footnote-ref-88)
89. Редакция федерального закона от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-89)
90. Редакция федерального закона от 03.08.2018 № 334-ФЗ «О внесении изменений в статью 52 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-90)
91. Редакция федерального закона от 02.11.2013 № 307-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-91)
92. Редакция федерального закона от 04.10.2014 № 284-ФЗ «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц». [↑](#footnote-ref-92)
93. Редакция федерального закона от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-93)
94. Редакция федерального закона от 03.08.2018 № 334-ФЗ «О внесении изменений в статью 52 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-94)
95. Ретроспективное применение действует только в случае понижения кадастровой стоимости, иначе – действует со следующего с даты исправления ошибки налогового периода. [↑](#footnote-ref-95)
96. Ретроспективное применение действует только в случае понижения кадастровой стоимости, иначе – действует со следующего с даты исправления ошибки налогового периода. [↑](#footnote-ref-96)
97. Пункт 3.9 постановления Правительства Москвы от 14.05.2014 № 257-пп «О порядке определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения» (с изм. от 26.05.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/537954712> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-97)
98. Пункт 8 постановления Правительства Санкт-Петербурга от 18.08.2014 № 737 «Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений» (с изм. от 22.03.2018) – <https://docs.cntd.ru/document/537960044> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-98)
99. Пункт 5 постановления Правительства Республики Карелия от 28.12.2016 № 463-П «Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения» (с изм. от 08.12.2017) – <https://docs.cntd.ru/document/465411073> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-99)
100. Пункт 6 приказа Государственного комитета Республики Карелия по управлению государственным имуществом и организации закупок от 13.07.2017 № 734 «О некоторых вопросах определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения» – <http://kodeks.karelia.ru/api/show/465413787> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-100)
101. Пункт 18 постановления Правительства Республики Коми от 25.12.2014 № 546 «О Порядке установления вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений, расположенных на территории Республики Коми, для целей налогообложения» (с изм. от 18.12.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/453140227> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-101)
102. Пункт 16 постановления Правительства Архангельской области от 04.04.2017 № 138-пп «Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения» – <https://docs.cntd.ru/document/462630775> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-102)
103. Пункт 4 постановления Правительства Вологодской области от 07.12.2015 № 1046 «О некоторых вопросах, связанных с особенностями определения налоговой базы в отношении отдельных объектов недвижимого имущества» (с изм. от 03.04.2017) – <https://docs.cntd.ru/document/430688755> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-103)
104. Пункт 23 постановления Правительства Калининградской области от 01.07.2016 № 330 «О порядке определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений, расположенных на территории Калининградской области, для целей налогообложения» (с изм. от 22.02.2019) – <https://docs.cntd.ru/document/438898804> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-104)
105. Пункт 24 постановления Правительства Калининградской области от 01.07.2016 № 330 «О порядке определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений, расположенных на территории Калининградской области, для целей налогообложения» (с изм. от 22.02.2019) – <https://docs.cntd.ru/document/438898804> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-105)
106. Пункт 12 постановления Правительства Ленинградской области от 26.01.2016 № 6 «Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений для целей налогообложения» (с изм. от 23.03.2018) – <https://docs.cntd.ru/document/537987701> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-106)
107. Пункт 5.1 постановления Правительства Мурманской области от 02.06.2016 № 266-ПП «О некоторых вопросах, касающихся определения перечня объектов недвижимого имущества, расположенных на территории Мурманской области, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость» (с изм. от 18.08.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/423916190> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-107)
108. Пункт 20 постановления Правительства Новгородской области от 26.10.2018 № 512 «Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений для целей налогообложения» (с изм. от 14.09.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/550217458> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-108)
109. Пункт 3.11 постановления Правительства Ямало-Ненецкого автономного округа от 20.10.2017 № 1098-П «Об утверждении Порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения в Ямало-Ненецком автономном округе» (с изм. от 15.03.2019) – <https://docs.cntd.ru/document/446493313> (дата обращения : 15.03.2021). [↑](#footnote-ref-109)
110. Закон города Москвы от 05.11.2003 № 64 «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 11.11.2020) – https://docs.cntd.ru/document/3648902 (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-110)
111. Закон Санкт-Петербурга от 26.11.2003 № 684-96 «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 29.07.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/8385559> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-111)
112. Здесь и далее, если не указано иное, характеристика площади объектов требуется в отношении и административно-деловых центров, и торговых центров (комплексов), но не в отношении помещений в них. [↑](#footnote-ref-112)
113. Закон Республики Карелия от 30.12.1999 № 384-ЗРК «О налогах (ставках налогов) на территории Республики Карелия» (с изм. от 21.10.2019) – <https://docs.cntd.ru/document/919315867?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-113)
114. Закон Республики Коми от 24.11.2003 № 67-РЗ «О налоге на имущество организаций на территории Республики Коми» (с изм. от 24.11.2003) – <https://docs.cntd.ru/document/802006213> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-114)
115. Закон Архангельской области от 14.11.2003 № 204-25-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 29.09.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/962008855?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-115)
116. Закон Вологодской области от 21.11.2003 № 968-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 01.03.2021) – <https://docs.cntd.ru/document/938502090?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-116)
117. Закон Калининградской области от 27.11.2003 № 336 «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 11.06.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/802005086?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-117)
118. Закон Ленинградской области от 25.11.2003 № 98-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 16.04.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/8385695?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-118)
119. Закон Мурманской области от 26.11.2003 № 446-01-ЗМО «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 21.12.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/913506842> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-119)
120. Закон Новгородской области от 30.09.2008 № 384-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 26.06.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/411713435> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-120)
121. Закон Псковской области от 25.11.2003 № 316-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 29.12.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/924012410> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-121)
122. Закон Ямало-Ненецкого автономного округа от 27.11.2003 № 56-ЗАО «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 29.06.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/800112849?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-122)
123. Закон города Москвы от 05.11.2003 № 64 «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 11.11.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/3648902> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-123)
124. Закон Санкт-Петербурга от 26.11.2003 № 684-96 «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 29.07.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/8385559> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-124)
125. Закон Республики Карелия от 30.12.1999 № 384-ЗРК «О налогах (ставках налогов) на территории Республики Карелия» (с изм. от 21.10.2019) – <https://docs.cntd.ru/document/919315867?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-125)
126. Закон Республики Коми от 24.11.2003 № 67-РЗ «О налоге на имущество организаций на территории Республики Коми (с изм. от 24.11.2003) – <https://docs.cntd.ru/document/802006213> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-126)
127. Закон Архангельской области от 14.11.2003 № 204-25-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 29.09.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/962008855?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-127)
128. Закон Вологодской области от 21.11.2003 № 968-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 01.03.2021) – <https://docs.cntd.ru/document/938502090?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-128)
129. Закон Калининградской области от 27.11.2003 № 336 «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 11.06.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/802005086?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-129)
130. Закон Ленинградской области от 25.11.2003 № 98-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 16.04.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/8385695?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-130)
131. Закон Мурманской области от 26.11.2003 № 446-01-ЗМО «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 21.12.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/913506842> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-131)
132. Закон Новгородской области от 30.09.2008 № 384-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 26.06.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/411713435> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-132)
133. Закон Псковской области от 25.11.2003 № 316-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 29.12.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/924012410> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-133)
134. Закон Ямало-Ненецкого автономного округа от 27.11.2003 № 56-ЗАО «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 29.06.2020) – <https://docs.cntd.ru/document/800112849?section=text> (дата обращения : 01.03.2021). [↑](#footnote-ref-134)