

НАДО ЛИ ПЛАТИТЬ НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ДО ГОСУДАРСТВЕННОЙ РЕГИСТРАЦИИ НЕДВИЖИМОСТИ?

ООО «Межрегионгаз» приобрело несколько зданий в 2004 г., но длительное время не регистрировало свое право сдавая тем не менее имущество в аренду.

В результате выездной проверки налоговая инспекция доначислила обществу «Межрегионгаз» налог на имущество организаций, поскольку, по мнению инспекции, обязанность уплачивать этот налог возникла после начала фактического использования объектов недвижимости и отражения их в бухгалтерском учете.

При рассмотрении вопроса о законности решения инспекции (дело № А40-114912/09-99-810 Арбитражного суда города Москвы) все суды, включая Высший Арбитражный Суд РФ (Постановление от 29.03.2011 № 16400/10), поддержали «Межрегионгаз»: до регистрации права собственности за покупателем обязанность уплачивать налог на имущество лежит на продавце, право которого зафиксировано в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

КОММЕНТАРИЙ ЭКСПЕРТА



Елена Васильевна Килинкарова, ассистент кафедры государственного и административного права юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, руководитель практики «Налоговое право и налогообложение» Юридической фирмы «Максима — Консалтинг и Право», кандидат юридических наук:

— Президиум ВАС РФ в Постановлении от 29.03.2011 № 16400/10 сформулировал правовую позицию, в соответствии с которой плательщиком налога на имущество организаций является то лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним указано как обладающее правом собственности (правом оперативного управления, правом хозяйственного ведения) на объект недвижимого имущества.

Данная правовая позиция была высказана Судом при рассмотрении дела об обжаловании решений нижестоящих судов, которые посчитали, что у налогового органа отсутствуют правовые основания для доначисления налогоплательщику налога на имущество организаций по спорным объектам

недвижимости за 2005 г., которые были приобретены налогоплательщиком в декабре 2004 г. (что подтверждалось договорами купли-продажи и актами приема-передачи) и которые в отсутствие государственной регистрации права в 2005 г. числились на счетах бухгалтерского учета на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и были переведены на счет 01 «Основные средства» лишь в декабре 2005 г. Несмотря на то, что налогоплательщик фактически использовал имущество для сдачи в аренду и получения дохода, суды заняли позицию, согласно которой до государственной регистрации права собственности на недвижимость за покупателем собственником недвижимости продолжал оставаться продавец, который и должен нести обязанность по уплате налога на имущество. Президиум ВАС РФ согласился с нижестоящими судами, претензии налогового органа к налогоплательщику были признаны необоснованными и оспариваемые судебные акты оставлены без изменений.

Следует отметить, что ранее ВАС РФ занимал иную позицию, согласно которой факт отсутствия государственной регистрации права собственности не являлся основанием для освобождения налогоплательщика от обязанности учета и налогообложения спорного имущества, и указывал в своих решениях, что ни НК РФ, ни законодательство о бухгалтерском учете не содержат такого условия для налогообложения имущества организации и его постановки на учет в качестве основного средства, как наличие у организации права собственности на объекты недвижимости, зарегистрированного в установленном порядке (см.: Решение ВАС РФ от 17.10.2007 № 8464/07, Постановление Президиума ВАС РФ от 08.04.2008 № 16078/07).

При анализе аргументов, которые использует ВАС РФ в обоснование своей позиции в указанном Постановлении Президиума ВАС РФ, нельзя не обратить внимание на используемое Судом доказательство от противного. Основным аргументом в обоснование того, что налогоплательщик-покупатель не должен платить налог на имущество с объектов недвижимости, становится то, что продавец имущества не может списать с баланса учтенное в составе основных средств недвижимое имущество до перехода права собственности к покупателю, и, следовательно, налогоплательщиком налога на имущество с соответствующих объектов будет являться продавец. Суд не допускает одновременной уплаты налога продавцом и покупателем и предлагает однозначный критерий определения надлежащего налогоплательщика – наличие записи в соответствующем реестре.

На наш взгляд, следует согласиться с Судом в том, что недопустимо возникновение ситуации уплаты налога и продавцом, и покупателем. Однако представляется, что если возникновение объекта налогообложения ставится в зависимость от государственной регистрации права собственности, то в связи с заявительным порядком государственной регистрации налогообложение имущества не всегда будет учитывать действительный экономический смысл отношений между продавцом и покупателем, ведь зачастую складываются ситуации, когда в отсутствие государственной регистрации права покупатель активно использует в предпринимательской деятельности переданную ему

продавцом на основании договора купли-продажи и актов приема-передачи недвижимость.

Вместе с тем необходимо отметить, что с 01.01.2011 в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету внесены изменения (см. приказ Министерства финансов РФ от 24.12.2010 № 186н), и в настоящее время действующие правила бухгалтерского учета не связывают учет объектов недвижимости в качестве основных средств с государственной регистрацией права собственности. Как указало Министерство финансов РФ, начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 г., независимо от факта государственной регистрации прав собственности продавец должен списать объект недвижимости с бухгалтерского учета в момент фактического выбытия, а организация, получающая объект недвижимости, право собственности на который подлежит государственной регистрации, должна принять его к учету в качестве основных средств в момент фактического получения (см. письмо Министерства финансов РФ от 22.03.2011 № 07-02-10/20).

Однако несмотря на изменения в нормативно-правовом регулировании бухгалтерского учета правовая позиция, сформулированная Президиумом ВАС РФ в указанном Постановлении, может оказаться востребованной арбитражной практикой в течение длительного времени, ведь указанные изменения вступили в силу с 01.01.2011, а глубина налоговой проверки, как известно, составляет три года.

КОММЕНТАРИЙ ЭКСПЕРТА



Михаил Александрович Заусалин, старший юрист
«Пепеляев Групп»:

— 29 марта 2011 г. Президиум ВАС РФ вынес Постановление № 16400/10, в котором рассмотрел вопрос о моменте включения объекта недвижимости, приобретенного покупателем по договору купли-продажи, в объект обложения налогом на имущество.

Суд пришел к выводу о том, что для отнесения актива, приобретенного по договору купли-продажи недвижимости, в состав основных средств недостаточно наличия у актива признаков, установленных в п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»: для постановки на счет 01 приобретенного по договору купли-продажи имущества необходим также переход права собственности на него.

Судом была рассмотрена следующая правовая ситуация: налогоплательщик в декабре 2004 г. приобрел по договору купли-продажи недвижимое имущество, готовое к использованию. Инспекцией было установлено, что недвижимое имущество было передано покупателем в аренду, и общество получало доход. Инспекцией также было установлено, что на счет 01 указанное имущество было переведено только в декабре 2005 г., когда было

зарегистрировано право собственности. Учитывая, что у недвижимого имущества, приобретенного покупателем, имелись все критерии, предусмотренные п. 4 ПБУ 6/01, налоговая инспекция доначислила налог начиная с 01.01.2005 по 31.12.2005. Президиум ВАС РФ, признавая правомерными действия покупателя, не исчислявшего налог на имущество до регистрации перехода права собственности на недвижимое имущество, руководствовался п. 12, 16 ПБУ 9/99 «Доходы организации», в соответствии с которыми выручка от продажи основных средств признается в бухгалтерском учете при соблюдении нескольких условий, в том числе при переходе права собственности на актив.

Следует отметить, что позиция Суда не до конца аргументирована: тот факт, что выручка у продавца признается только при условии перехода права собственности на основное средство, не означает, что покупатель не обязан поставить на учет основное средство при соблюдении совокупности условий, предусмотренных в п. 4 ПБУ 6/01.

Скорее всего, Суд при вынесении решения учитывал, что списание основного средства у продавца до даты признания дохода от реализации может привести к искажению бухгалтерской отчетности (бухгалтерского баланса). Это связано с тем, что отражение дебиторской задолженности в активе баланса возможно только в момент признания выручки (Д-т 62 – К-т 91). Поскольку выручка признается не ранее момента перехода права собственности, дебиторская задолженность будет отражена не ранее перехода права собственности на актив. В связи с этим списание основного средства со счета 01 до перехода права собственности к покупателю влечет уменьшение актива баланса без отражения в активе баланса соответствующей компенсации, т.е., по сути, приведет к искаженному отражению операции: стоимость проданного актива будет признана в составе расходов до отражения соответствующего дохода от реализации и признания дебиторской задолженности.

Суд в рассматриваемом Постановлении сделал вывод о том, что ПБУ 6/01 не содержит прямого предписания о необходимости исключения продавцом объекта основного средства до момента перехода права собственности на него к покупателю. Критерии, предусмотренные в п. 4 ПБУ 6/01, к недвижимому имуществу продавца при передаче имущества от продавца покупателю уже применимы быть не могут, но исключение актива из состава основных средств наталкивается на ограничения, обозначенные в ПБУ 9/99. Несмотря на то, что критерии отнесения актива в состав основных средств фактически возникают у недвижимого имущества, находящегося во владении у покупателя, покупатель вправе не отражать его у себя в учете, поскольку это приведет к двойному налогообложению одного и того же актива у разных налогоплательщиков.

Мы полагаем, что такой формальный подход Президиума ВАС РФ не соответствует п. 3 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Фактически в рассмотренном деле все экономические выгоды от владения объектами недвижимого имущества уже извлекал покупатель (передавая объекты в арен-

ду), критерии для отражения актива в составе основных средств у покупателя также возникли. Однако несоблюдение требований о регистрации перехода права собственности позволило покупателю не платить налог¹.

Следует отметить, что такое положение вещей, влекущее дополнительные налоговые последствия по налогу на имущество для продавца, может сохраняться очень долго, поскольку регистрация перехода права собственности на покупателя зависит от волеизъявления обеих сторон сделки.

Поскольку публично-правовая обязанность по уплате налога не может быть переложена на сторону по сделке, мы рекомендуем включать в договор купли-продажи штрафные санкции в размере налога на имущество, которые продавец имеет право выставить покупателю при задержке подачи документов на регистрацию перехода права собственности на недвижимое имущество.

¹ Ранее Президиум ВАС РФ в Постановлении от 16.11.2010 № ВАС-4451/10 по делу ООО «ЛР Пропертиз» пришел к выводу о том, что имеют правовое значение только «содержательные» критерии, предусмотренные в п. 4 ПБУ 6/01. Однако следует отметить, что указанное Постановление Президиума ВАС РФ касалось ситуации, когда объект возводился налогоплательщиком-заказчиком по договору подряда, а не приобретался им по договору купли-продажи. Следовательно, объект первоначально отражался как основное средство именно у налогоплательщика.

Журнал «Вестник Федерального арбитражного суда
Московского округа» — совместный проект
Федерального арбитражного суда Московского округа
и Издательской группы «ЗАКОН»

ИНТЕРВЬЮ

КОММЕНТАРИИ

ОБЗОРЫ

АНАЛИТИКА



ВЕСТНИК

ФЕДЕРАЛЬНОГО АРБИТРАЖНОГО СУДА
МОСКОВСКОГО ОКРУГА

тема номера

Новеллы АПК

С.Ю. Чуча
«Не нужно никаких
трудовых свершений,
не нужно героизма,
нужно просто
выполнять свою работу»

Практика ЕСПЧ по жалобам
на судебную волокиту

Обратная сила
судебного толкования
в налоговых спорах

Проведение заседания суда
с помощью систем
видео-конференц-связи



www.vestnikfasmo.ru

2

№ 2 (2011 г.)

Журнал «Вестник ФАС МО» —
это концептуально новое
официальное издание
окружного суда, которое носит
аналитический характер.
В журнале публикуются
наиболее интересные
судебные акты,
актуальные научные статьи
и дискуссионные материалы
по злободневным вопросам
правоприменения.

В совместной работе
над изданием коллектив
сотрудников суда и
профессиональные юристы
Издательской группы «ЗАКОН»
стремятся осветить
самые интересные проблемы
судебной практики
в новом для официального
журнала ФАС МО формате.

Реклама

Журнал «Вестник Федерального арбитражного суда
Московского округа» — это аналитика из первых уст!

Подписной индекс **38542** в Объединенном каталоге «Пресса России»
и в каталоге Агентства «Роспечать»

Подписной индекс **10584** в каталоге российской прессы «Почта России»



ЗАКОН

Подписка через редакцию:

тел.: (495) 926-67-46, e-mail: post@igzakon.ru