**Реформирование налога на имущество организаций:**

**реализованные этапы и ближайшие перспективы**

Налог на имущество организаций считается одним из самых консервативных. Однако в течение последних нескольких лет в элементы налога и порядок его исчисления внесены значительные изменения. В чем причина?

«Консерватизм» в данном случае не означает отсутствие потребности в изменениях, которые обусловлены экономическими реалиями налогообложения имущества. Именно поэтому в последние годы было реализовано несколько важных донастроек налога.

Прежде всего следует сказать о Федеральном законе от 02.11.2013 № 307-ФЗ, благодаря которому налоговая база для объектов административно-делового и торгового назначения стала определяться исходя из кадастровой стоимости. Это решение синхронизирует налогообложение коммерческой недвижимости с налогообложением аналогичного имущества физических лиц. В результате принад-

лежность объекта недвижимости — юридическому или физическому лицу — не влияет на размер налоговой базы, поскольку она приближена к рыночной стоимости имущества и определена методом государственной кадастровой оценки. Для максимального учета региональных особенностей, решение о переходе к использованию кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по налогу принимается законом субъекта РФ.

Следующим стал Федеральный закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ, завершивший линейку различных вариантов исключения движимого имущества из объектов налогообложения. До 2015 года движимое имущество, принятое на учет с 2013 года в качестве основных средств, не признавалось объектом налогообложения согласно ст. 374 НК РФ. С 2015 года освобождение движимого имущества от налогообложения было оформлено как налоговая льгота (включено в ст. 381 НК РФ), которую необходимо было ежегодно подтверждать, представляя налоговую декларацию. С 2019 года все движимое имущество (независимо от срока его учета в качестве основного средства) не облагается налогом.

Раскрывая содержание перечисленных положений, Конституционный Суд РФ в постановлении от 21.12.2018 № 47-П указал: внесенные изменения повлекли значительное сокращение состава облагаемых налогом объектов, что, благодаря упрощению их учета и снижению налоговой нагрузки, должно способствовать стимулированию организаций к модернизации, приобретению новых и развитию существующих средств производства, а также повышению спроса на них. Стратегическая цель освобождения от налогообложения движимого имущества состояла в поощрении инвестиций в новое оборудование, что при сохранении налогообложения уже введенного в эксплуатацию оборудования позволило реализовать стимул к обновлению основных средств без существенных потерь для бюджетов.

Также проведена корректировка порядка налогообложения в целях внедрения клиентоориентированного механизма взаимодействия с налогоплательщиками, который позволяет исполнять обязанность по уплате налога и выявлять недоимки с наименьшими административными издержками.

Так, с 2020 года отменена обязанность по представлению в налоговый орган ежеквартальных расчетов по авансовым платежам по налогу на имущество организаций.

Федеральным законом от 02.07.2021 № 305-ФЗ введена норма, согласно которой с 2023 года налогоплательщики - российские организации не включают в налоговую декларацию сведения об объектах налогообложения, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. Таким образом, если у налогоплательщика в истекшем налоговом периоде имелись только объекты налогообложения, облагаемые исходя из кадастровой стоимости, он не представляет налоговую декларацию. Для обеспечения полноты уплаты налога налогоплательщикам будут направляться сообщения налогового органа об исчисленной сумме налога в порядке и сроки, аналогичные порядку и срокам, которые предусмотрены пунктами 4-7 ст. 363 НК РФ.

С 2023 года вступит в силу приказ ФНС России от 16.07.2021 № ЕД-7-21/667@, которым утверждена единая форма сообщения об исчисленных налоговым органом суммах транспортного налога, налога на имущество организаций, земельного налога. Формирование сообщения позволит консолидировать все налоговые обязательства организации при налогообложении имущества.

Полномочия по определению особенностей налоговой базы, ставок и льгот по налогу реализуются исходя из принципа двух ключей: на федеральном и региональном уровне.

Прорабатываются ли сегодня на федеральном уровне изменения, которые повлияют на налоговую нагрузку организаций? Отмечу наиболее резонансные, на мой взгляд, проблемы: расширение применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы и совершенствование критериев, позволяющих отнести технически сложное оборудование организаций к недвижимому или движимому имуществу, не подпадающему под налогообложение. Что касается применения кадастровой стоимости, то нельзя не отметить существующий дуализм. С одной стороны, с 2014 года установлена возможность перехода регионов к применению кадастровой стоимости при исчислении налога в отношении торгово-офисных объектов и для указанного в ст. 378.2 НК РФ ограниченного перечня иных объектов. С другой стороны, к 2021 году завершен переход к применению кадастровой стоимости как налоговой базы по налогу на имущество физических лиц в отношении всех объектов налогообложения во всех регионах. Таким образом, налицо неравенство налоговой нагрузки в зависимости от принадлежности объектов коммерческого назначения (например, складских зданий, не включенных в региональный перечень объектов, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ).

То есть складывается ситуация, когда, в отличие от налогообложения недвижимости физических лиц, зависящего от объективных факторов —возникновения вещного права на недвижимость и установления налоговой базы по результатам государственной кадастровой оценки, — определение налоговой базы (среднегодовой, а не кадастровой стоимости) по усмотрению организации, осуществляющей бухгалтерский учет своего же имущества, создает повышенные риски вследствие недостоверности такого учета ради налоговой экономии. Это не вполне соответствует общественным ожиданиям справедливого налогообложения.

**Какой же вариант расширения сферы применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по налогу считается эффективным?**

Центром формирования подобных законодательных инициатив традиционно выступает Минфин России. И ему предстоит найти оптимальный баланс между поэтапным экономически выверенным изменением налоговой нагрузки и способностью основной части налогоплательщиков уплачивать такой налог. Со своей стороны ФНС России концептуально поддерживает предложения глав субъектов РФ о расширении сферы применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы для объектов, учтенных в Едином государственном реестре недвижимости (далее — ЕГРН) и принадлежащих организациям на праве собственности или хозяйственного ведения. Речь идет обо всех видах зданий, помещений, машино-мест, гаражей, объектов незавершенного строительства. При этом предлагается предоставить субъектам РФ полномочия по определению налогового периода, с которого обеспечивается переход к применению кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по налогу по этим объектам, а также по установлению налоговых льгот. Соответственно, в перспективе исчезнет необходимость формирования субъектами РФ ежегодного перечня объектов торгово-офисного назначения как условия их налогообложения исходя из кадастровой стоимости.

Планируется также предусмотреть возможность дифференциации налоговых ставок в зависимости от вида объекта налогообложения, кадастровой стоимости, площади объекта налогообложения с сохранением федеральных льгот, освобождающих от налогообложения объекты недвижимого имущества лиц, применяющих специальные налоговые режимы.

Конечно же, условия применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы в отношении имущества организаций требуют критического обсуждения и детальной проработки, как это было в отношении имущества граждан. Один из резонансных вопросов — о критериях отнесения оборудования организаций к движимому и недвижимому имуществу для целей налогообложения.

Подавляющее большинство споров касаются технически сложного оборудования, сведения о котором не содержатся в базовых государственных информационных ресурсах (реестрах, кадастрах и т. п.). В отличие от классического отнесения к недвижимости объектов вида: здание, жилой дом, квартира, садовый дом, со спорным оборудованием дело обстоит сложнее: в федеральном законодательстве отсутствует определение, например, таких объектов, как многокомпонентная энергоустановка, технологический трубопровод, вдоль трассовая кабельная линия связи, оборудование линии по производству древесных гранул, включая поточные транспортеры.

При освобождении от налогообложения движимого имущества организаций цель законодателя состояла прежде всего в поощрении инвестиций в новое оборудование, обновление основных средств. Регламентированные в ГК РФ общие критерии — прочная связь вещи с землей, невозможность ее перемещения без несоразмерного ущерба ее назначению (п. 1 ст. 130) — не позволяют однозначно решить вопрос о праве налогоплательщиков на применение льготы, освобождающей

от налогообложения движимое имущество, поскольку, исходя из этих критериев, не получается разграничить инвестиции в обновление производственного оборудования и инвестиции в создание (улучшение) объектов недвижимости — зданий и капитальных сооружений. В обоих случаях приобретаемые налогоплательщиком активы до окончания монтажа не имеют прочной связи с землей, а после начала эксплуатации могут образовывать сложную вещь с объектом недвижимости, разделение которой без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным.

Наличие (отсутствие) сведений об объекте основных средств в ЕГРН в силу ст. 8.1 ГК РФ имеет доказательное значение для урегулирования рассматриваемого вопроса, но также не может использоваться в качестве безусловного критерия оценки правомерности применения льготы, освобождающей движимое имущество от налогообложения. Это объясняется тем, что вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств (абзац первый п. 1 ст. 130 ГК РФ), либо в силу прямого указания закона, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей (абзац второй п. 1 ст. 130 ГК РФ). Государственная регистрация права на вещь не является обязательным условием для признания ее объектом недвижимости, о чем сказано в п. 38 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25.

Поэтому, целесообразно исходить из необходимости использования установленных в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств. В свою очередь правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены ПБУ 6/01: рабочие и силовые машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов основных средств, отличных от зданий и сооружений. ОКОФ 013-2014 (СНС 2008) также не относит

оборудование к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо предусмотренных в классификаторе случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок; водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации).

Соответственно, исключения из объекта налогообложения, предусмотренные главой 30 НК РФ, применимы к машинам и оборудованию, выступавшим движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий. В таком случае в спорных ситуациях на первый план выходят доказательства, выявляющие реальную экономически обоснованную цель приобретения оборудования, например, направленную на улучшение существующих объектов недвижимости (здания, сооружения и т. п.), а не на создание нового самостоятельного объекта недвижимости.

В то же время вряд ли такой подход, который зависит от исследования целей и намерений налогоплательщика, хотя и документально подтвержденных, можно назвать окончательно разрешающим споры об отнесении оборудования к движимым или недвижимым вещам.

Получается, что поиски модельных практик не завершились и налоговых споров все-таки не избежать?

Давайте исходить из того, что вероятность возникновения споров обусловлена наличием разных точек зрения у участников налоговых отношений. Однако это не умаляет целесообразность поиска максимально понятного универсального решения, купирующего основные причины появления споров.

Самое эффективное решение проблемы — законодательное, а именно определение для целей главы 30 НК РФ в качестве объектов налогообложения лишь тех вещей, сведения о которых содержатся в ЕГРН. Одновременно для минимизации выпадающих налоговых доходов за счет уклонения от регистрации объектов в ЕГРН можно предложить закрепление в Градостроительном кодексе РФ правила о недопустимости эксплуатации вновь созданных объектов капитального строительства, права на которые в течение определенного периода после их ввода в эксплуатацию (скажем, 3 месяца) не зарегистрированы в ЕГРН. Достоинства такого решения заключаются в наличии для налоговых органов формально определенного и максимально бесспорного критерия признания вещи объектом налогообложения (по аналогии с налогом на имущество физических лиц).

 **По налогу на имущество организаций в 2022 году существенных изменений не произошло, зато принят очередной пакет изменений, которые вступят в силу уже в ближайшем будущем.**

 С 2023 г. вступает в силу п. 6 ст. 386 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ), предусматривающий, что налогоплательщики - российские организации не включают в налоговую декларацию по налогу на имущество организаций сведения об объектах налогообложения, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. В случае, если у налогоплательщика в истекшем налоговом периоде имелись только такие объекты налогообложения, налоговая декларация по налогу не представляется.

В целях обеспечения полноты уплаты налога, начиная с 2023 г., налогоплательщикам направляются сообщения об исчисленных налоговыми органами суммах налога в отношении объектов налогообложения, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость (далее - сообщение), в порядке и сроки, аналогичные порядку и срокам, которые предусмотрены п. 4 - 7 ст. 363 Налогового кодекса. Сообщение составляется на основе документов и иной информации, имеющихся у налогового органа (п. 5 ст. 363 Налогового кодекса).

С 2023 года вступает в силу Приказ ФНС России от 16.07.2021г. №ЕД-7-21/667@, которым утверждена единая форма сообщения об исчисленных налоговым органом суммах транспортного налога, налога на имущество организаций, земельного налога.

С 01.01.2023 г. согласно п. 1 ст. 383 Налогового кодекса, налог подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 28 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в срок не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

С 2023 года налоговые декларации по налогу на имущество организаций предоставляются налогоплательщиками в отношении объектов недвижимости, в отношении которых налоговая база определяется как среднегодовая стоимость. Согласно п. 3 ст. 386 Налогового кодекса налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 25 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

**Итоги администрирования имущественных налогов с юридических лиц за 10 месяцев 2022 года**

За 10 месяцев 2022 года поступление имущественных налогов составило 3681 млн. руб. или 103,8% к уровню прошлого года (за 10 мес. 2021 года - 3542 млрд. руб.). По сравнению с аналогичным периодом прошлого года поступление имущественных налогов увеличилось на 139 млн. рублей.

Рост поступлений в 2022 году по сравнению с 2021 годом наблюдается по налогу на имущество организаций в размере 161 млн. руб., или 105,1%.

Наблюдается рост начислений по налогу на имущество организаций за 2021 год к уровню прошлого года на 1,7 % или 59 млн. рублей (с 3426 до 3485 млн. рублей), по транспортному налогу организаций - на 6,6 % или 11 млн. рублей (с 155 млн. рублей до 166 млн. рублей).

По земельному налогу организаций исчисленная сумма снизилась незначительно - на 2,2 % или на 9,0 млн. рублей (с 411 млн. рублей до 402 млн. рублей по причине уменьшения количества налогоплательщиков в 2021 году на 148 единиц в сравнении с 2020 годом (прекращения права на земельные участки, ликвидации организаций, а также прекращение деятельности при присоединении (бюджетные учреждения).