

Санкт-Петербургский государственный университет
Кафедра государственного и административного права

**Проблемы правового регулирования особенностей определения
объектов налогообложения и определения налоговой базы в отношении
отдельных видов недвижимого имущества организаций**

Выпускная квалификационная
работа
студента 2 курса магистратуры
очной формы обучения
Терешкевича Богдана
Вячеславовича

Научный руководитель:
доцент, доктор юридических
наук
Ногина Оксана Аркадьевна

Санкт-Петербург
2016 год

Оглавление

Введение.....	3
Глава 1. Общая характеристика налога на имущество организаций, уплачиваемого исходя из кадастровой стоимости.....	6
§. 1 Элементы налогообложения в соответствии со специальным порядком определения налоговой базы по налогу на имущество организаций, уплачиваемого исходя из кадастровой стоимости.....	6
§. 2 Порядок и условия введения специального порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости по налогу на имущество организаций..	13
Глава 2. Особенности определения объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на имущество организаций в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется исходя из кадастровой стоимости.....	28
§. 1 Особенности определения объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется исходя из кадастровой стоимости.....	28
§.2 Особенности определения налоговой базы по налогу на имущество организаций в соответствии со ст. 378.2 НК.....	43
Заключение.....	60
Список использованной литературы.....	62

Введение

Актуальность исследования. В развитии современного налогообложения имущества организаций в Российской Федерации (далее – «РФ») можно выделить следующие тенденции. Во-первых, можно отметить попытки законодателя по введению единого регионального налога на недвижимость. Так, с целью тестирования введения такого налога, в частности, был принят Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великий Новгород и Твери»¹, согласно которому налоговая база по налогу на недвижимость определялась исходя из рыночной стоимости объектов недвижимости. Введение указанного налога связывается с формированием представления о недвижимости как о едином объекте, состоящем из земельного участка и объекта капитального строительства². Во-вторых, с 2004 года проектом Федерального закона № 51763-4 «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации»³, а также Бюджетным посланием Президента России о бюджетной политике в 2012–2014 годах⁴ был поставлен вопрос об установлении кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по налогу на недвижимость.

Рассматриваемый в данной работе специальный порядок определения налоговой базы в отношении отдельных объектов недвижимости (т.н. коммерческой недвижимости) можно считать вторым шагом⁵ на пути к единому налогу на недвижимость. Третьим шагом стало введение кадастровой

¹О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великий Новгород и Твери : федер. закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1997. № 30. Ст. 3582.

²Волович, Н. В. Переход к налогообложению объектов капитального строительства по их кадастровой стоимости / Н. В. Волович // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2014. – № 9. – С. 71–89.

³О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : проект федер. закона № 51763-4. – Режим доступа: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=51763-4&02/>.

⁴О бюджетной политике в 2012 - 2014 г.х : бюджетное послание Президента России о бюджетной политике в 2012–2014 г.х от 29 июня 2011 г. // Парламентская газета. – 2011. № 32. Ст. 20.

⁵Первым шагом можно считать установление в 2004 году определения налоговой базы по земельному налогу исходя из кадастровой стоимости земельных участков.

стоимости для исчисления налоговой базы по налогу на имущество физических лиц⁶.

Специальный порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости был введен в Налоговый Кодекс РФ⁷ (далее – «НК») Федеральным Законом от 02 ноября 2013 г. № 307-ФЗ⁸ (далее – «Федеральный закон № 307-ФЗ»). В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ с 01 января 2014 г. в субъектах РФ может вводиться специальный порядок по налогу на имущество организаций (далее – «Налог»), в соответствии с которым налоговая база в отношении отдельных видов недвижимого имущества определяется исходя из их кадастровой стоимости (далее – «Специальный порядок»). Специальный порядок призван заменить для отдельных видов недвижимого имущества общий порядок налогообложения, установленный гл. 30 НК, исходя из их среднегодовой (остаточной) или инвентаризационной стоимости (далее – «Общий порядок»).

Как отмечается в пояснительной записке к законопроекту⁹ Федерального закона № 307-ФЗ, целью законопроекта является переход к более справедливому распределению налоговой нагрузки за счет использования кадастровой стоимости недвижимости при расчете налоговой базы по налогу.

Учитывая указанную цель, а также большую значимость Налога для бюджетов субъектов РФ, особую актуальность приобретает вопрос о детальном исследовании особенностей определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости в отношении объектов недвижимости, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК.

При этом формально устанавливая особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости для отдельных видов недвижимого

⁶Пылаева, А.В. Методика налогообложения и кадастровой оценки недвижимости : дис. ... -д-ра экон. наук : 08.00.10 / А.В. Пылаева. - Нижний Новгород, 2016. – 301 с.

⁷Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая : федер. закон от 05 августа 2000 г. 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. № 32. - Ст. 3340.

⁸О внесении изменений в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон от 02 ноября 2013 № 307-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2013. № 44. - Ст. 5646.

⁹О внесении изменений в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : проект федер. закона № 306970-6. – Режим доступа: [http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(ViewDoc\)?OpenAgent&work/dz.nsf/ByID&40192DA6886A53C143257B9C00478CA2](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(ViewDoc)?OpenAgent&work/dz.nsf/ByID&40192DA6886A53C143257B9C00478CA2).

имущества, введенные Федеральным законом № 307-ФЗ нормы фактически регулируют каждый из существенных элементов Налога, в связи чем большую актуальность представляет анализ особенностей элементов Налога в соответствии со Специальным порядком.

Актуальность данного научного исследования обусловлена важностью решения ряда проблем, связанных с особенностями определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости, а также особенностями определения объектов недвижимости, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК. В числе указанных проблем следует отметить: определение условий и порядка введения Специального порядка, определение признаков объектов недвижимости, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК, вопросы оспаривания включения в перечень объектов недвижимого имущества (п. 7 ст. 378.2 НК), а также возникающие в связи с этими вопросами случаи неопределенности налогового законодательства и т.д.

Цели и задачи. В рамках настоящей работы необходимо решить следующие задачи: проанализировать соотношение элементов налогообложения по налогу в соответствии с Общим порядком и Специальным порядком, охарактеризовать порядок и условия введения в субъекте РФ Специального порядка, выделить и определить признаки объектов, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, выделить и рассмотреть особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости в отношении объектов, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК.

Глава 1. Общая характеристика налога на имущество организаций, уплачиваемого исходя из кадастровой стоимости

§. 1 Элементы налогообложения в соответствии со специальным порядком определения налоговой базы по налогу на имущество организаций, уплачиваемого исходя из кадастровой стоимости

Постепенный переход к Специальному порядку налогообложения начался в 2014 году со вступлением в силу Федерального закона № 307-ФЗ. Именно с этого налогового периода в некоторых регионах применительно к отдельным видам недвижимого имущества Налог начал взиматься в соответствии со Специальным порядком, т.е. исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Согласно п. 1 ст. 14 НК¹⁰ Налог относится к региональным налогам. Налог устанавливается гл. 30 НК и законами субъектов РФ, вводится в действие в соответствии с НК законами субъектов РФ и с момента введения в действие обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ, на что указывает ст. 372 НК. До введения Специального порядка в субъекте РФ налогообложение объектов недвижимого имущества, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК, осуществляется исходя из Общего порядка.

Специальный порядок заменяет собой для объектов недвижимого имущества, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК, Общий порядок, в соответствии с которым налоговая база определялась как среднегодовая (остаточная) стоимость имущества российских и иностранных организаций, а также как инвентаризационная стоимость для объектов недвижимого имущества иностранных организаций, указанных в п. 3 ст. 374 НК.

Установление Специального порядка является отражением тенденций по реформированию имущественного налогообложения в РФ, в соответствии с которыми планировалось введение единого налога на недвижимость для

¹⁰Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон от 31 июля 1998 г. 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. - Ст. 3824.

организаций и физических лиц, исчисляемого исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости¹¹. На данный момент указанные тенденции далеки от полного воплощения, поскольку налогообложение недвижимости в РФ представлено тремя самостоятельными налогами, а именно – земельным налогом, налогом на имущество организаций, а также налогом на имущество физических лиц. При этом, в реформе российского налогового законодательства прослеживается тенденция по унификации правил налогообложения недвижимости. Речь, в частности, идет о переходе к кадастровой стоимости как налоговой базе, который был осуществлен по земельному налогу (ст. 390 НК), частично по налогу на имущество физических лиц (ст. 402 НК), а также по налогу в соответствии со Специальным порядком (ст. 378.2 НК).

Следует отметить, что указанные тенденции соответствуют общемировой практике. Так, в законодательстве зарубежных стран недвижимость чаще всего облагается единым налогом на недвижимость независимо от того, идет ли речь о земле или о строении, производственной или жилой недвижимости¹².

Далее будут рассмотрены особенности регулирования существенных элементов налогообложения, установленные в соответствии со Специальным порядком по сравнению с Общим порядком.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками по налогу в соответствии с п. 1 ст. 373 НК признаются организации, владеющие имуществом, признаваемым объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК. Как указывает п. 2 ст. 11 НК, организациями признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и

¹¹Лепехина, О. Ю. Проблемы перехода к единому налогу на недвижимость // Альманах современной науки и образования. – 2013. – № 4. – С. 113–118.

¹²Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах / И. В. Горский, О. В. Медведева, Т. Г. Лебединская, Е. А. Юдин – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2015. – 176 с.

представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ.

Из указанного круга налогоплательщиков можно выделить следующие категории лиц, которые уплачивают Налог в соответствии со Специальным порядком. Во-первых, в соответствии с пп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК объекты недвижимого имущества, указанные в п. 1 ст. 378.2 НК подлежат налогообложению у собственников таких объектов или у организаций, владеющих такими объектами на праве хозяйственного ведения¹³.

Во-вторых, в соответствии с Федеральным законом 02 апреля 2014 г. № 52-ФЗ¹⁴ (далее – «Федеральный закон № 52-ФЗ») законодатель распространил применение Специального порядка на налогоплательщиков, применяющих отдельные специальные налоговые режимы¹⁵. Так, обязанность уплачивать Налог в соответствии со Специальным порядком для организаций, применяющих систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД), возникла с 01 июля 2014 г. в соответствии с п. 3 ст. 2, пп. 1, 4 ст. 7 Федерального закона № 52-ФЗ. На налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - УСН), Специальный порядок был распространен с 01 января 2015 г. в соответствии с п. 1 ст. 2, пп. 1, 4 ст. 7 Федерального закона № 52-ФЗ. При этом, если в субъекте РФ не введен Специальный порядок, у налогоплательщиков, применяющих указанные специальные налоговые режимы, отсутствует обязанность по уплате Налога (п. 2 ст. 346.11 НК, п. 4 ст. 346.26 НК).

Таким образом, к специальной категории налогоплательщиков, на которых может распространяться Специальный порядок, относятся организации (в том числе, организации, применяющие УСН и ЕНВД), владеющие на праве

¹³ На лиц, владеющих объектами недвижимости на праве хозяйственного ведения, Специальный порядок распространен с 01 января 2016 г. на основании Федерального закон от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК» (далее – Федеральный закон № 382-ФЗ).

¹⁴ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 02 апреля 2014 № 52-ФЗ // «Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2014.- № 14. - Ст. 1544.

¹⁵ Емельянова, Е. В. Налог на имущество организаций: налоговая база - кадастровая стоимость // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 1. – С. 39–47.

собственности или праве хозяйственного ведения объектами недвижимого имущества, указанными в п. 1 ст. 378.2 НК.

Объект налогообложения

В соответствии с п. 1 ст. 38 НК одним из возможных объектов налогообложения является имущество, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Объект Налога определяется в зависимости от категории, к которой относится налогоплательщик. В соответствии с общей нормой п. 1 ст. 374 НК объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. ст. 378, 378.1 и 378.2 НК.

В соответствии с п. 2 ст. 378.2 НК объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, а также имущество, полученное по концессионному соглашению.

Исходя из п. 3 ст. 378.2 НК объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, признается находящееся на территории РФ и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

Следовательно, для российских организаций и иностранных организаций (в случае п. 2 ст. 378.2 НК) основным условием признания имущества объектом налогообложения в соответствии с Общим порядком является факт нахождения этого имущества на балансе, а не на праве собственности организации¹⁶.

¹⁶Налоговое право России. Особенная часть / под ред. Н. А. Шевелевой [и др.] – М. : Юристъ. 2004. С. 575.

Таким образом, положения п. 1 ст. 374 НК представляют собой общую норму, в то время как ст. ст. 378, 378.1 и 378.2 НК являются специальными нормами, устанавливающими исключения из общего определения объекта налогообложения. Указанные исключения установлены в отношении следующих видов объекта налогообложения: 1) имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления ([п. 1 ст. 378 НК](#)); 2) имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд ([п. 2 ст. 378 НК](#)); 3) имущество, переданное концессионеру и (или) созданное им в соответствии с концессионным соглашением ([ст. 378.1 НК](#)); 4) недвижимое имущество, налоговая база по которому определяется как кадастровая стоимость (ст. 378.2 НК).

Следовательно, в соответствии со Специальным порядком объекты недвижимого имущества, указанные в п. 1 ст. 378.2 НК, подлежат налогообложению независимо от учета недвижимого имущества на балансе организации¹⁷. При этом в литературе¹⁸ и разъяснениях налоговых органов встречается иная точка зрения. Так, в Письме ФНС России от 06 июля 2014 г. № БС-4-11/10837@¹⁹ указывается, что согласно положениям ст. ст. 374 и 378.2 НК в их взаимосвязи необходимым условием для налогообложения объектов недвижимого имущества, облагаемых по кадастровой стоимости, является их учет на балансе в качестве объектов основных средств.

М. А. Климова отмечает, что ст. 378.2 НК «предусматриваются лишь особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества, но не вводятся новых объектов налогообложения: если нет объекта, нет и налоговой базы, следовательно, отсутствуют особенности ее определения и ст. 378.2 НК

¹⁷Учет объектов недвижимого имущества на балансе организации имеет значение для определения объектов, указанных в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК.

¹⁸Смирнова, Е. Кадастровая стоимость имущества организаций. Актуальные вопросы налогообложения // Финансовая газета. – 2015. № 38. – С. 21–25.

¹⁹Письмо ФНС России от 06 июля 2014 г. № БС-4-11/10837@ // СПС Консультант плюс

неприменима»²⁰. Таким образом, по мнению указанного автора к объектам недвижимого имущества, указанным в п. 1 ст. 378.2 НК, помимо признака, установленного пп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК, должен применяться признак, установленный п. 1 ст. 374 НК, а именно учет на балансе организации в качестве основных средств.

Представляется, что указанная точка зрения приводит к ограничительному толкованию перечня объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1,2 и 3 п. 1 ст. 378.2 НК, поскольку исключает из него объекты недвижимого имущества, не учитываемые в качестве основных средств на балансе организации, что не соответствует целям, которые преследовал законодатель при установлении Специального порядка²¹.

Налоговая база

Налоговая база в соответствии с Общим порядком также определяется в зависимости от категорий налогоплательщиков. В соответствии с п. 3 ст. 375 НК налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. Налоговая база исчисляется на основании данных бухгалтерского учета, поскольку в соответствии с п. 3 ст. 375 НК при определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета²². В свою очередь в соответствии со Специальным порядком согласно п. 2 ст. 375 НК налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со ст. 378.2 НК.

²⁰Климова, М. А. Налоги на имущество: ставки и льготы // Редакция Российской газеты. – 2015. – № 16. – 81 с.

²¹О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : пояснительная записка к проекту федер. закона № 51763-4. – Режим доступа: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=51763-4&02/>.

²²Шевелева Н. А., Указ. Соч. С. 597.

Налоговая ставка

Предельный размер ставки в соответствии с Общим порядком не может превышать 2,2 процента (п. 1 ст. 380 НК). Для Специального порядка в соответствии с п. 1.1 ст. 380 НК налоговая ставка с 01 января 2016 г. не может превышать 2 процента. Таким образом, ставка в соответствии со Специальным порядком является более благоприятной для налогоплательщика, что, как представляется, по замыслу законодателя должно компенсировать увеличившийся в большинстве случаев объем налоговой нагрузки для плательщиков в рамках Специального порядка. Субъекты РФ вправе устанавливать любую ставку в соответствии со Специальным порядком в пределах, установленных НК, вплоть до установления нулевой ставки (п. 1 ст. 380 НК). При этом в соответствии с п. 2 ст. 380 НК допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения²³.

Налоговый период

Налоговым периодом в соответствии с ч. 1 ст. 379 НК в соответствии с Общим порядком и Специальным порядком признается календарный год. При этом отчетными периодами в соответствии с ч. 2 ст. 379 НК для Общего

²³Так, в соответствии с ч. 2 ст. 2 Закона г. Москвы от 05 ноября 2003 г. № 64 «О налоге на имущество организаций» (далее - Закон Москвы) налоговая ставка в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость, устанавливается в следующих размерах: 1,3 процента - в 2016 году; 1,4 процента - в 2017 году; 1,5 процента - в 2018 году.

В соответствии со ст. 1 Закона Московской области от 21 ноября 2003 г. № 150/2003-ОЗ «О налоге на имущество организаций в Московской области» (далее - Закон Московской области) налоговая ставка в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость, устанавливается в размере: в 2016 году - 1,5 процента, в 2017 году и последующие годы - 2 процента.

На основании ч. 2 ст. 2 Закона Санкт-Петербурга от 26 ноября 2003 г. № 684-96 «О налоге на имущество организаций» (далее - Закон Санкт-Петербурга) налоговая ставка налога в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, устанавливается на 2014 год в размере 0,7 процента.

При этом в отношении объектов недвижимости, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, указанных в ст. 1-1 Закона Санкт-Петербурга в соответствии с ч. 4 ст. 2 Закона Санкт-Петербурга, налоговая ставка устанавливается в 2016 году в размере 1 процента от их кадастровой стоимости.

На основании ч. 2 ст. 1 Областного закона Ленинградской области от 25 ноября 2003 г. № 98-оз «О налоге на имущество организаций» (далее - Закон Ленинградской области) налоговая ставка в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется в соответствии с ч. 3 ст. 3-1 Закона Ленинградской области, устанавливается в размере 2 процентов - в 2016 году и последующие годы.

порядка признается первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, в то время как для Специального порядка отчетными периодами признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

Специальный порядок в субъектах РФ, в которых он был введен, должен применяться²⁴ с 01 января 2014 г. налогоплательщиками, применяющими общую систему налогообложения, с 1 июля 2014 г. налогоплательщиками, уплачивающими ЕНВД ([п. 4 ст. 346.26 НК](#); [Письмо Минфина России от 02 июня 2014 г. № 03-05-05-01/26195](#)²⁵) и с 01 января 2015 г. налогоплательщиками, использующими УСН²⁶.

§. 2 Порядок и условия введения специального порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости по налогу на имущество организаций

Специальный порядок может быть введен в субъекте РФ при выполнении следующих условий. Во-первых, в субъекте РФ должны быть утверждены результаты определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества (далее – «Условие 1»). Так, в соответствии с п. 2 ст. 378.2 НК закон субъекта РФ, устанавливающий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1, 2 и 4 ст. 378.2 НК, может быть принят только после утверждения субъектом РФ в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества²⁷.

²⁴Согласно ст. 5 Федерального закона № 307-ФЗ, данный закон вступает в силу со дня его официального опубликования, за исключением статей 2 и 3, вступающих в силу с 1 января 2014 г., но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на имущество организаций, что соответствует правилам вступления в силу актов законодательства о налогах, установленным п. 1 ст. 5 НК. Федеральный закон № 307-ФЗ опубликован на официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> 03 ноября 2013 г., таким образом, положения ст. ст. 2 и 3 Федерального закона № 307-ФЗ вступают в силу в соответствии с п. 1 ст. 5 НК с 01 января 2014 г.

²⁵Письмо Минфина России от 02 июня 2014 г. № 03-05-05-01/26195 // СПС Консультант плюс.

²⁶Смирнова, Е. Указ. соч. – С. 26.

²⁷Из названного правила п. 14 ст. 378.2 НК предусмотрено исключение, в соответствии с которым в случае, если в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК, кадастровая стоимость не определена, то в отношении указанных объектов недвижимого имущества налоговая база принимается равной нулю. Поскольку налоговая база может определяться только по законно установленному и

Во-вторых, как следует из п. 2 ст. 378.2 НК, субъектом РФ должен быть принят закон, регулирующий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества (далее – «Условие 2»). Как указано в абз. 2 п. 2 ст. 378.2 НК, после принятия указанного закона, переход к определению налоговой базы в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1, 2 и 4 п. 1 ст. 378.2 НК, как их среднегодовой стоимости не допускается. Исходя из буквального прочтения указанной нормы следует, что Условия 2 в сумме с Условием 1 достаточно для введения в субъекте РФ Специального порядка. Представляется, что если обратный переход к Общему порядку не допускается, то переход к Специальному порядку является выполненным²⁸.

Также на основании абз. 2 п. 2 ст. 378.2 НК можно сделать и обратный вывод о том, что до выполнения Условия 2 переход к Специальному порядку не является завершённым. Так, например, Постановлением Правительства Республики Марий Эл от 30 декабря 2014 г. № 711²⁹ приостановлено действие пп. «б» п. 2 постановления Правительства Республики Марий Эл от 30 января 2014 г. № 29 «О реализации статьи 378.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», 31 января 2014 г., до принятия закона Республики Марий Эл, устанавливающего особенности определения налоговой базы по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества. Также указанным Постановлением Правительства Республики Марий Эл признано утратившими силу Постановление Правительства Республики Марий Эл от 22 сентября 2014 г. № 511 «О

введенному в субъекте РФ налогу, по которому введены все существенные элементы налога, в соответствии со ст. 17 НК, представляется, что для введения в субъекте РФ Специального порядка в отношении объектов, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК выполнение Условия 1 не требуется.

²⁸Представляется, что запрет на возврат к Общему порядку является абсолютным, поскольку он адресован субъектам РФ. Поэтому, следует полагать, указанный запрет сохраняет свою силу в том числе и в случае отмены указанного закона субъекта РФ. Отметим, что на объекты недвижимого имущества, указанные в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК данный запрет не распространяется исходя из абз. 2 п. 2 ст. 378.2 НК.

²⁹Вопросы реализации статьи 378.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Правительства Республики Марий Эл от 30 декабря 2014 г. № 711 // СПС Консультант плюс.

применении результатов кадастровой стоимости объектов недвижимости в Республике Марий Эл»³⁰.

Таким образом, Правительство Республики Марий Эл, выполнив Условие 1, воспользовалось полномочием, предусмотренным абз. 2 п. 2 ст. 378.2 НК, и приостановило переход к Специальному порядку. Представляется, что указанное приостановление стало возможным, поскольку в Республике Марий Эл не было выполнено Условие 2.

Таким образом, исходя из нормы абз. 2 п. 2 ст. 378.2 НК можно сделать вывод, что для введения Специального порядка в отношении объектов, указанных в пп. 1,2 и 4 п. 1 ст. 378.2 НК, в субъекте Российской Федерации необходимо последовательное выполнение Условия 1 и Условия 2.

Однако п. 7 ст. 378.2 НК устанавливает, что уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ не позднее 1-го числа очередного налогового периода определяет перечень объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость (далее – «Перечень» или «Условие 3»).

Представляется, что определение Перечня является условием введения Специального порядка исключительно в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК, поскольку, как указано выше, в соответствии с пп. 1 п. 7 ст. 378.2 НК в Перечень включаются именно указанные объекты недвижимого имущества. Таким образом, для введения Специального порядка в отношении объектов, указанных в пп. 3 и 4 п. 1 ст. 378.2 НК, субъект РФ не должен определять Перечень. Соответственно, для введения Специального порядка в отношении указанных объектов недвижимого имущества достаточно выполнения Условия 1 и Условия 2³¹.

³⁰О применении результатов кадастровой стоимости объектов недвижимости в Республике Марий Эл : Постановление Правительства Республики Марий Эл от 22 сентября 2014 г. № 511 // СПС Консультант плюс.

³¹Так, например, в соответствии со ст. 1-1 Закона Санкт-Петербурга в 2014 году Специальный порядок был введен исключительно для недвижимости иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, а также объектов иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства.

При этом отметим, что полномочия по выборочному введению Специального порядка в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1, 2 и 4 п. 1 ст. 378.2 НК, субъектам РФ не предоставлено³², поскольку исходя из п. 2 ст. 378.2 НК закон субъекта РФ должен одновременно устанавливать особенности определения налоговой базы в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1, 2 и 4 п. 1 ст. 378.2 НК. В противоречие указанному буквальному толкованию в некоторых субъектах РФ Специальный порядок установлен в отношении одного из видов объектов недвижимости, указанных в пп. 1, 2 и 4 п. 1 ст. 378.2 НК³³.

Таким образом, по общему правилу для введения в субъекте РФ Специального порядка в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК, в Налоговом Кодексе РФ предусмотрено выполнение Условия 1, Условия 2 и Условия 3. В отношении объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 3, 4 п. 1 ст. 378.2 НК, достаточно выполнения Условия 2. Соответственно, если субъектом РФ вводится Специальный порядок в отношении каждого из указанных объектов недвижимого имущества, выполняться должны Условие 1, Условие 2 и Условие 3. Далее будут отдельно рассмотрены указанные условия введения Специального порядка.

Определение кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества

Как указано в п. 1 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28³⁴ (далее - «Постановление Пленума ВС РФ № 28»), кадастровая стоимость земельных участков и отдельных объектов недвижимого имущества устанавливается для целей налогообложения и в иных, предусмотренных федеральными законами случаях (п. 5 ст. 65 Земельного

³²Зрелов, А. Какие предусмотрены особенности расчета налоговой базы налога на имущество организаций по кадастровой стоимости имущества // Налоговый вестник. - 2014. - № 3. С. 61 - 62.

³³Так, представляется, что установление в Законе Московской области Специального порядка в отношении торговых центров (комплексов) общей площадью от 1000 квадратных метров и помещения в них, а не административно-деловых центров и всех остальных объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1, 2 и 4 ст. 378.2 НК, не соответствует НК.

³⁴О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости : Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28 // СПС Консультант плюс.

кодекса Российской Федерации³⁵ (далее – «ЗК»).

Для определения кадастровой стоимости земельных участков и отдельных объектов недвижимости по решению органа местного самоуправления проводится государственная кадастровая оценка, результаты которой вносятся в государственный кадастр недвижимости (ст. 24.12 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»³⁶ (далее – «Федеральный закон № 135-ФЗ»)). Также кадастровая стоимость может быть определена в случаях, установленных в статье 24.19 Федерального закона № 135-ФЗ, в отношении вновь учтенных объектов недвижимости, ранее учтенных объектов недвижимости при включении сведений о них в государственный кадастр недвижимости и объектов недвижимости, в отношении которых произошло изменение их количественных и (или) качественных характеристик, либо установлена путем оспаривания результатов определения кадастровой стоимости, содержащихся в государственном кадастре недвижимости (ст. 3 Федерального закона № 135-ФЗ).

Государственная кадастровая оценка в соответствии со ст. 24.12 Федерального закона № 135-ФЗ проводится не чаще чем один раз в течение трех лет (в городах федерального значения не чаще чем один раз в течение двух лет) и не реже чем один раз в течение пяти лет с даты, по состоянию на которую была проведена государственная кадастровая оценка.

Датой определения кадастровой стоимости объекта недвижимости является дата внесения сведений о нем в государственный кадастр недвижимости, повлекшего за собой необходимость определения кадастровой стоимости в соответствии со ст. 24.19 Федерального закона № 135-ФЗ³⁷.

³⁵ Земельный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 21 октября 2001 г. № 136-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2001. № 44. Ст. 4147.

³⁶ Об оценочной деятельности в Российской Федерации : федер. закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. № 31. Ст. 3813.

³⁷ Нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости в той части, в какой он порождает правовые последствия для налогоплательщиков, действует во времени и в порядке, установленном ст. 5 НК. Как указывал Конституционный суд РФ в своем Постановлении от 02 июля 2013 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Омскшина», правовое регулирование земельного налога носит комплексный характер и обеспечивается актами как налогового, так и земельного законодательства, которое используется для целей налогообложения. Такое правовое регулирование должно осуществляться с соблюдением вытекающих из Конституции Российской Федерации и получающих

Результаты определения кадастровой стоимости могут быть оспорены юридическими лицами в суде и комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, при этом для юридических лиц предусмотрен обязательный досудебный порядок оспаривания кадастровой стоимости (ст. 24.12 Федерального закона № 135-ФЗ). Однако, измененная в результате такого оспаривания кадастровая стоимость по общему правилу не учитывается при определении налоговой базы в текущем и предыдущих налоговых периодах. Исключением из данного правила является изменение кадастровой стоимости в связи с исправлением технических ошибок, допущенной органом, осуществляющим государственный кадастровый учет. В остальных случаях, т.е. при изменении кадастровой стоимости в порядке, установленном ст. 24.18 Федерального № 135-ФЗ, сведения об установленной кадастровой стоимости учитываются при определении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором подано соответствующее заявление, но не ранее даты внесения в государственный кадастр недвижимости измененной кадастровой стоимости³⁸.

Введение закона субъекта РФ, устанавливающего особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости

Согласно пункту «и» ч. 1 ст. 72 Конституции Российской Федерации³⁹ установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.

конкретизацию в действующем налоговом законодательстве гарантий прав налогоплательщиков, включая те, которые определяют особый порядок вступления в силу актов о налогах и сборах.

Данный вывод по аналогии был распространен на иные случаи влияния актов об утверждении результатов государственной кадастровой оценки на налоговые отношения п. 18 Постановления Пленума ВС РФ № 28, в соответствии с которым при рассмотрении дел о пересмотре кадастровой стоимости судам следует иметь в виду особенности действия во времени нормативного правового акта об утверждении результатов государственной кадастровой оценки. В той части, в какой эти нормативные правовые акты порождают правовые последствия для налогоплательщиков, они действуют во времени в порядке, определенном ст. 5 НК.

³⁸ Данный вопрос также существовал в отношении земельного налога (Письмо Минфина России от 01 ноября 2012 г. № 03-05-05-02/112) и налога на имущество физических лиц, однако, как и по налогу, законодатель поставил точку в этом вопросе (п. 1 ст. 391 НК, п. 2 ст. 403 НК).

³⁹ Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. // Рос. газ. 2009. 21 янв. (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 дек. 2008 г. № 6-ФКЗ и от 30 дек. 2008 г. № 7-ФКЗ). СПС Консультант плюс.

Подпунктом 33 пункта 2 статьи 26.3 Федерального закона от 06 октября 1999 г. № 184-ФЗ⁴⁰ к полномочиям органов государственной власти субъекта РФ по предметам совместного ведения, осуществляемым данными органами самостоятельно за счет средств бюджета субъекта РФ, отнесено решение вопросов установления, изменения и отмены региональных налогов и сборов.

Налог в соответствии со ст. 14 НК относится к региональным налогам. На основании п. 3 ст. 12 НК региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК и законами субъектов РФ о налогах. При установлении регионального налога субъектами РФ в порядке и пределах, которые предусмотрены НК, определяются следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК. Иные элементы налогообложения по региональным налогам определяются НК.

Федеральным законом № 307-ФЗ указанные полномочия субъектов РФ были расширены. С 01 января 2014 г. в соответствии с абз. 2 п. 3 ст. 12 НК законами субъектов РФ в порядке и пределах, которые предусмотрены НК, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения. Указанные положения дублируются положениями ст. 372 НК.

Как указано в п. 2 ст. 378.2 НК, особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1, 2 и 4 п. 1 ст. 378.2 НК, определяются законом субъекта РФ. При этом, в соответствии с п. 4 ст. 380 НК в случае, если налоговые ставки не определены законами субъектов РФ, налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в ст. 380 НК.

Таким образом, по общему правилу субъектам РФ для введения Специального порядка необходимо в соответствующем законе определить

⁴⁰ Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации : федер. закон от 06 октября 1999 г. 184-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. – № 42. - Ст. 5005.

следующие элементы налога: 1) порядок и сроки уплаты Налога и авансовых платежей в соответствии с п. 1 ст. 383 НК; 2) особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости.

В случае, если указанные элементы налогообложения не определены в законе субъекта РФ, то Условие 2 для введения Специального порядка не может считаться выполненным, и налоговая база определяется в соответствии с Общим порядком⁴¹.

Следует отметить, что особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости в отношении объектов, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК, законом субъекта РФ не определяются. Следовательно, для введения Специального порядка в отношении указанных объектов достаточно установления в законе РФ порядка и сроков уплаты Налога. Данный вывод, в частности, подтверждается в Письме ФНС России от 15 ноября 2013 г. № БС-4-11/20611⁴², в котором указывается, что с 01 января 2014 г. налоговой базой в отношении объектов, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК, признается кадастровая стоимость указанных объектов по состоянию на 1 января налогового периода, утвержденная в установленном порядке. Следовательно, переход к Специальному порядку в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК, был осуществлен Федеральным законом № 307-ФЗ. Таким образом, можно заключить, что в отношении объектов, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК, отсутствует Общий порядок. В связи с чем с 01 января 2014 г. законами субъектов РФ в отношении указанных объектов может вводиться исключительно Специальный порядок. В случае, если Специальный порядок в отношении указанных объектов недвижимого имущества не введен, Налог на такие объекты не уплачивается.

В связи с вышеизложенным возникает вопрос о том, что понимается под особенностями определения налоговой базы в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1, 2 и 4 п. 1 ст. 378.2 НК. Налоговый

⁴¹ Письмо Минфина России от 06.03.2014 N 03-05-05-04/9776 // СПС Консультант плюс.

⁴² Письме ФНС России от 15 ноября 2013 г. № БС-4-11/20611 // СПС Консультант плюс.

Кодекс не содержит легальной дефиниции указанного понятия, следовательно, представляется неясным объем полномочий, которые предоставлены субъектам РФ при установлении особенностей определения налоговой базы в отношении объектов, указанных в пп. 1, 2 и 4 п. 1 ст. 378.2 НК.

Для ответа на поставленный вопрос, во-первых, отметим, что несмотря на свое наименование ст. 378.2 НК содержит не только особенности определения налоговой базы в отношении объектов, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК. Как указывалось выше, ст. 378.2 НК устанавливает или изменяет каждый из существенных элементов Налога. Так, п. 2 ст. 378.2 НК допускает установление субъектами РФ особенностей определения налоговой базы по налогу в соответствии с гл. 30 НК. Если допустить, что все нормы ст. 378.2 НК представляют собой особенности определения налоговой базы, то законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе регулировать иные элементы налога, что не соответствует ст. 14 НК и ст. 372 НК. Также ст. 378.2 НК содержит нормы, адресованные исключительно субъектам РФ (п. 2 ст. 378.2 НК) и в случае признания за субъектами РФ полномочия по регулированию указанных положений, указанные нормы не были бы обязательными для законодательных (представительных) органов субъектов РФ. Следовательно, представляется неверным отождествлять нормы ст. 378.2 НК с содержанием понятия «особенности определения налоговой базы».

Во-вторых, для ответа на указанный выше вопрос необходимо разграничить понятия «особенности определения налоговой базы» и «порядок определения налоговой базы». Как указывалось выше, в соответствии абз. 4 п. 3 ст. 12 НК субъектами РФ в порядке и пределах, которые предусмотрены НК, могут устанавливаться, особенности определения налоговой базы. При этом в соответствии с п. 2 ст. 53 НК налоговая база и порядок ее определения по региональным и местным налогам устанавливаются НК⁴³. Таким образом,

⁴³Отметим, что законодатель непоследовательно использует указанные понятия во второй части НК. Так ст. 402 НК имеет наименование «Порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения», при этом в соответствии с п. 2 ст. 402 НК порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения может быть установлен нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), что противоречит п. 2 ст.

устанавливаемые субъектами РФ особенности определения налоговой базы не могут изменять, дополнять или дублировать порядок определения налоговой базы, который определяется НК.

В-третьих, следует определиться с тем, какие особенности (характеристики, признаки) налоговой базы могут быть отнесены к «особенностям определения налоговой базы». Так, в соответствии с п. 1 ст. 53 НК налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. К сожалению, указанная легальная дефиниция налоговой базы не дает представления о возможных особенностях налоговой базы.

Как отмечает С. Г. Пепеляев, «большинство предметов налогообложения нельзя непосредственно выразить в каких-либо единицах налогообложения. Для измерения предмета первоначально необходимо избрать какую-либо физическую характеристику, какой-либо параметр измерения из множеств возможных, т.е. определить масштаб налога»⁴⁴. Д. В. Тютин выделяет такие дополнительные элементы налога как масштаб и единица налога, под которыми понимаются характеристика предмета налога (стоимостная, физическая или иная) и единица масштаба налога соответственно. Налоговой базой, по мнению указанного автора, является количественное выражение предмета налога через масштаб налога и единицу налога⁴⁵. Исходя из указанных точек зрения ст. 378.2 НК устанавливает специальный масштаб Налога в виде кадастровой стоимости в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК, заменяя применявшиеся ранее масштабы Налога в виде среднегодовой или инвентаризационной стоимости. Таким образом, представляется, что ст. 378.2 НК самостоятельно определяет все то, что может быть включено в понятие «особенности определения налоговой базы». При этом, как указывалось выше, в соответствии с п. 2 ст. 372 НК субъекты РФ устанавливают особенности

53 НК. Представляется, что в данном случае законодатель имел ввиду особенности определения налоговой базы, но допустил терминологическую неточность.

44¹Налоговое право : Учебник для вузов / Под. Ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.

45¹Тютин Д.В. Указ. соч. С. 323.

определения налоговой базы в соответствии с гл. 30 НК. Следовательно, ст. 378.2 НК не оставляет субъектам РФ полномочий по регулированию особенностей определения налоговой базы в отношении Специального порядка.

На основании проанализированных законов субъектов РФ можно прийти к аналогичному выводу. Так, в рассмотренных региональных законах особенности определения налоговой базы, отличающиеся от положений ст. 378.2 НК РФ, не определяются. Напротив, субъектами РФ под видом установления особенностей определения налоговой базы регулируются иные элементы налогообложения.

Так, в большинстве проанализированных законов субъектов РФ устанавливаются ограничения по площади объектов недвижимого имущества, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК. Например, в соответствии с п. 1 ст. 1.1 Закона Москвы налоговая база как кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества, определяется в отношении административно-деловых центров и торговых центров (комплексов) общей площадью свыше 3000 кв. метров и помещений в них. Представляется, что указанные ограничения по площади зданий или помещений относятся к характеристикам объекта налогообложения, при этом, как указывалось выше, субъекты РФ не имеют полномочий по определению характеристик объекта налогообложения.

Можно предположить, что указанная практика региональных законодателей может быть непротиворечиво истолкована, если рассматривать подобное регулирование в качестве налоговых льгот по Налогу. При этом следует считать, что указанные льготы установлены в отношении налогоплательщиков, которым принадлежат объекты, площадь которых не превышает установленных пороговых значений.

Очевидны существенные недостатки данного подхода. Во-первых, исходя из ст. 56 НК налоговой льготой является предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не

уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Н.А. Шевелева и Т. Д. Братко в отношении налоговых льгот указывают, что «в большинстве случаев они предполагают, как раз освобождение от обязанностей, а именно полное или частичное освобождение от обязанности по уплате налога»⁴⁶. Как указывалось выше, в случае, если площадь объекта недвижимого имущества не достигает порогового значения, полным освобождением от уплаты Налога будут пользоваться только плательщики Налога, применяющие УСН и ЕНВД, а также иностранные организации, в отношении объектов недвижимого имущества, указанного в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ.

Остальные налогоплательщики будут уплачивать Налог в отношении указанных объектов в соответствии с Общим порядком, при этом использование Общего порядка по сравнению со Специальным порядком может являться преимуществом только при определенных экономических показателях (размер кадастровой стоимости объекта недвижимости, размер среднегодовой стоимости объекта недвижимости, ставки по налогу в отношении Общего и Специального порядка и т.п.).

Во-вторых, указанное регулирование субъектов РФ может быть признано установлением льготы исключительно в экономическом смысле, поскольку налоговыми льготами в формально-юридическом смысле являются льготы, прямо названные в законе таковыми. При этом «расширительное толкование норм, предусматривающих налоговые льготы, представляет собой негативную тенденцию в современной правоприменительной практике. Суд не должен пытаться исправлять недостатки законодательных норм с помощью неоправданно широкого толкования»⁴⁷.

Более широкое толкование налоговых льгот предлагает С. Г. Пепеляев, который выделяет такой вид налоговых льгот как изъятия, и указывает, что для налогов на имущество изъятия выражаются в освобождении от

⁴⁶Шевелева Н.А., Братко Т.Д. Виды налоговых льгот в современной практике налогообложения: проблемы налогово-правового и бюджетно-правового регулирования // Закон. 2014. N 12. С. 90 - 103.

⁴⁷Шевелева Н.А., Братко Т.Д. Указ. соч. С. 26.

налогообложения отдельных видов имущества⁴⁸. Здесь следует отметить, что субъекты РФ не выделяют виды недвижимого имущества, а лишь ограничивают применение Специального порядка к объектам недвижимости исходя из площади таких объекта. Также, как указывалось выше, неприменение Специального порядка по общему правилу не означает для налогоплательщика освобождение объекта недвижимого имущества от налогообложения и не всегда может приводить к снижению налоговой нагрузки.

Определение Перечня объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ

В соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу: 1) определяет Перечень в отношении объектов, указанных в пп. 1 и 2 п.1 ст. 378.2 НК; 2) направляет Перечень в электронной форме в налоговый орган по субъекту РФ; 3) размещает Перечень на своем официальном сайте или на официальном сайте субъекта РФ в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

В соответствии с п. 8 ст. 378.2 НК состав сведений, подлежащих включению в Перечень, а также форма и порядок их предоставления определяется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в сфере налогов и сборов. Так, Приказом ФНС России от 28 ноября 2014 г. № ММВ-7-11/604@⁴⁹ установлены состав указанных сведений, формат и порядок их предоставления, при этом к указанным сведениям относятся кадастровый номер здания (строения, сооружения), кадастровый номер помещения, условный номер единого недвижимого комплекса, адрес объекта.

Представляется, что включение объектов недвижимости в Перечень само

⁴⁸Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 679.

⁴⁹Об определении состава сведений, подлежащих включению в перечень объектов недвижимого имущества, указанных в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, и об утверждении формата их представления в электронной форме : Приказ ФНС России от 28 ноября 2014 г. № ММВ-7-11/604@ // СПС Консультант плюс.

по себе не является признаком объекта налогообложения в соответствии со Специальным порядком. Перечень является вторичным по отношению к НК⁵⁰, поскольку объектами недвижимого имущества, подлежащими налогообложению по Специальному порядку, являются объекты, соответствующие признакам, указанным в п. 1 ст. 378.2 НК. Соответственно, если объект недвижимого имущества не является объектом, указанным в п. 1 ст. 378.2 НК, то факт включения такого объекта в перечень не обязывает налогоплательщика исчислять и уплачивать Налог⁵¹ исходя из Специального порядка.

Также в соответствии с [пп. 2 п. 12 ст. 378.2](#) НК в ситуациях, когда кадастровая стоимость объекта была определена в течение налогового (отчетного) периода и (или) объект не включен в Перечень по состоянию на 1 января года налогового периода, определение налоговой базы и исчисление суммы налога по текущему налоговому периоду осуществляются исходя из остаточной стоимости⁵². В свою очередь для налогоплательщиков, применяющих УСН или ЕНВД невключение объекта в Перечень означает освобождение от обязанности по уплате Налога⁵³.

На основании п. 10 ст. 378.2 НК выявленные в течение налогового периода объекты недвижимого имущества, указанные в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК, не включенные в Перечень по состоянию на 1 января г. налогового периода, подлежат включению в Перечень на очередной налоговый период. Указанное правило было дополнено Федеральным законом № 52-ФЗ исключением, в соответствии с которым в случае, если объект недвижимого имущества образован в результате раздела объекта недвижимого имущества или иного соответствующего законодательству РФ действия с объектами недвижимого имущества, включенными в Перечень, указанный вновь образованный объект недвижимого имущества, при условии соответствия его критериям,

⁵⁰Климова М. А. Указ. соч. С. 55.

⁵¹Письмо Минфина России от 03 февраля 2014 г. № 03-05-05-01/4065 // СПС Консультант плюс.

⁵²Письмо Минфина России от 17.06.2015 N 03-05-05-01/35000 // СПС Консультант плюс.

⁵³Письмо Минфина России от 02.06.2015 N 03-05-05-01/31824 // СПС Консультант плюс; ФНС России от 29.05.2015 N ГД-2-3/647@.

предусмотренным ст. 378.2 НК, до включения его в перечень подлежит налогообложению в соответствии со Специальным порядком⁵⁴.

Следует также отметить, что НК не предусматривает обязанности налогоплательщиков организаций, в отличие от налогоплательщиков физических лиц, предоставлять налоговым или иным органам информацию о наличии у них соответствующих объектов недвижимости⁵⁵.

54[□] Представляется, что данная норма направлена на предотвращение злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, связанных с использованием так называемого дробления бизнеса, в результате которого происходит раздел объекта недвижимого имущества, включенного в Перечень.

55[□] Так для налогоплательщиков физических лиц в соответствии с пп. 2.1 п. 2 ст. 23 НК по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, установлена обязанность сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по месту жительства либо по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими. За нарушение указанной обязанности для налогоплательщиков физических лиц с 1 января 2017 год в соответствии с п. 12 ст. 1 и ч. 3 ст. 7 Федерального закона № 52-ФЗ устанавливается специальный состав ответственности в ст. 129.1 НК в виде штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоевременно представлено) сообщение.

Глава 2. Особенности определения объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на имущество организаций в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется исходя из кадастровой стоимости

§. 1 Особенности определения объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется исходя из кадастровой стоимости

Как указывалось выше, Специальный порядок может применяться в случае, если он введен региональным законом в отношении следующих видов недвижимого имущества.

Административно-деловые центры и торговые центры (комплексы), а также помещения в них.

В п. 3 ст. 378.2 НК закрепляются признаки административно-делового центра, наличия любого из которых достаточно для признания объекта недвижимого имущества административно-деловым центром.

Во-первых, п. 3 ст. 378.2 НК устанавливается признак, в соответствии с которым здание (строение, сооружение) должно быть расположено на земельном участке, один из видов разрешенного использования которого предусматривает размещение офисных зданий делового, административного и коммерческого назначения (далее – «Формальный признак»). Во-вторых, здание (строение, сооружение) должно быть предназначено для использования или фактически использоваться в целях делового, административного или коммерческого назначения (далее – «Функциональный признак»). В соответствии с п. 3 ст. 378.2 НК Функциональный признак наличествует, если назначение помещений общей площадью не менее 20% общей площади здания (строения, сооружения) в соответствии с кадастровыми паспортами соответствующих объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) таких объектов недвижимости предусматривает размещение офисов и сопутствующей офисной инфраструктуры (включая

централизованные приемные помещения, комнаты для проведения встреч, офисное оборудование, парковки).

В-третьих, признаком административно-деловых центров является фактическое использование здания (строения, сооружения) в целях делового, административного или коммерческого назначения (далее – «Фактический критерий»). В соответствии с п. 3 ст. 387.2 НК Фактический признак наличествует в случае использования не менее 20% общей площади здания (строения, сооружения) для размещения офисов и сопутствующей офисной инфраструктуры (включая централизованные приемные помещения, комнаты для проведения встреч, офисное оборудование, парковки)⁵⁶.

Отметим, что по мнению Минэкономразвития России, выраженному в Письме от 03 декабря 2014 г. № Д23и-4341⁵⁷, НК сам по себе содержит критерии определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений). Представляется, что с указанной позицией необходимо согласиться, поскольку НК устанавливает Фактический признак.

Также можно отметить, что указанные признаки административно-деловых центров определяются через понятие офиса (офисного здания). Указанное понятие не определяется законодательством РФ, при этом существуют попытки регулирования указанного понятия в нормативных актах субъектов РФ⁵⁸. Так, в соответствии с Порядком определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) в г. Москве, утвержденным Постановлением

56[□] Как указано в п. 9 ст. 378.3 НК вид фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений определяется уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ в соответствии с порядком определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений, устанавливаемым федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере имущественных отношений, по согласованию с Минфином России.

В соответствии с переходными положениями ч. 2 ст. 4 Федерального закона № 307-ФЗ до установления федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере имущественных отношений, порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений, предусмотренного п. 9 ст. 378.2 НК, установление вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений осуществляется в порядке, установленном нормативным правовым актом субъекта РФ.

На момент написания настоящей работы на федеральном уровне не установлен соответствующий порядок определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений, предусмотренного п. 9 ст. 378.2 НК, соответственно регулирование в этой части должно осуществляться нормативными актами субъектов РФ.

57[□] Письмо Минфина России от 01 июня 2015 г. № 03-05-04-01/31507 // СПС Консультант плюс.

58[□] Постановление Правительства Москвы от 28 ноября 2014 г. № 700-ПП // СПС Консультант плюс.

Правительства Москвы от 28 ноября 2014 г. № 700-ПП, под офисом понимается здание (строение, сооружение) или часть здания (строения, сооружения), в котором оборудованы стационарные рабочие места, используемое для размещения административных служб, приема клиентов, хранения и обработки документов, оборудованное оргтехникой и средствами связи, не используемое непосредственно для производства товаров⁵⁹.

В отношении торговых центров (комплексов) законодатель устанавливает аналогичные признаки. Так, Формальный признак в отношении торгового центра (комплекса) считается выполненным, если здание (строение, сооружение) расположено на земельном участке, один из видов разрешенного использования которого предусматривает размещение торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания. Функциональный признак в отношении торговых центров (комплексов) в соответствии с п. 4 ст. 378.2 НК выполняется в отношении здания (строения, сооружения) если назначение помещений общей площадью не менее 20% общей площади этого здания (строения, сооружения) в соответствии с кадастровыми паспортами соответствующих объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) таких объектов недвижимости предусматривает размещение торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания. Фактический признак в отношении торговых центров (комплексов) признается выполненным в случае использования не менее 20% его общей площади здания (строения, сооружения) для размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания.

В отношении формулирования Функционального и Фактического признака в п. 4 ст. 378.2 НК можно сделать два юридико-технических замечания. Во-первых, назначение и фактическое использование объектов недвижимости в

⁵⁹Отметим, что субъектам РФ предоставлено полномочие определять вид фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений в соответствии с п. 2 ст. 4 Федерального закона от № 307-ФЗ до установления указанного порядка на федеральном уровне в соответствии с п. 9 ст. 378.2 НК. В связи с этим представляется, что нормативными актами субъектов РФ понятие офиса может определяться исключительно для Фактического признака, но не для Функционального признака.

целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания определяется соответственно через фактическое назначение и фактическое использование объектов недвижимого имущества в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания. Представляется, что указанное определение является примером логической ошибки, в данном случае поскольку понятие определяется через само себя. Во-вторых, исходя из грамматического толкования указанных определений в п. 3 ст. 378.2 НК представляется неясным, размещение каких объектов в здании (строении, сооружении) может привести к отнесению такого объекта недвижимости к торговому центру (комплексу). Так, если исходить из грамматического толкования в объекте недвижимости должны располагаться торговые объекты и объекты общественного питания. При этом здание (строение, сооружение) с объектами бытового обслуживания может признаваться торговым центром (комплексом) как в совокупности с указанными выше объектами, так и при их отсутствии.

Несмотря на названную неопределенность представляется, что исходя из п. 3 ст. 378.2 НК торговым центром (комплексом) может быть признан объект недвижимого имущества, в котором размещаются любые из указанных выше объектов. Рассмотрим, как может определяться каждый из указанных объектов.

Торговым объектом в соответствии с ч. 4 ст. 2 Федерального закона от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации»⁶⁰ признается 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. Из данного понятия следует, что не все объекты недвижимости, используемые в деятельности по

⁶⁰Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации : федер. закон от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2010. № 1. Ст. 2.

продаже товаров, могут быть признаны предназначенными или используемыми для размещения торговых объектов. Например, для того чтобы признать склад торговым объектом, его площадь должна согласно приведенному определению включать в себя помещение, предназначенное для выкладки, демонстрации товаров, обслуживания покупателей и проведения денежных расчетов с покупателями при продаже товаров, прохода покупателей⁶¹.

Для целей определения понятия «объект общественного питания» представляется возможным обратиться к ст. 346.27 НК, которая, в частности, дает определение объектов организации общественного питания, имеющих зал обслуживания посетителей, и объектов организации общественного питания, не имеющих зал обслуживания посетителей. Представляется, что указанные дефиниции в совокупности определяют понятие объекта общественного питания.

Понятие «объект бытового обслуживания», также как и понятие офиса, не содержится в законодательстве РФ. Региональные законодатели также пытаются восполнить указанный пробел в федеральном законодательстве. Так, в соответствии с Порядком определения вида фактического использования в г. Москва объектом бытового обслуживания является здание (строение, сооружение) или часть здания (строения, сооружения), предназначенное и (или) фактически используемое для оказания бытовых услуг, оснащенное специализированным оборудованием, предназначенным и используемым для оказания бытовых услуг. Как указывалось выше, определение, данное в нормативном акте субъекта РФ, посвященном регулированию порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений), не может быть применено для определения Функционального признака.

В практике судов в связи указанным пробелом в законодательстве существует подход, в соответствии с которым используются классификаторы видов экономической деятельности. Так, в Решении Московского городского

⁶¹Определение Верховного Суда РФ от 24 декабря 2015 г. по делу № 38-АПГ15-9 // СПС Консультант плюс.

суда от 22 сентября 2015 г. по делу № 3-0545/2015⁶² суд отметил, что в НК не содержится понятие определения «бытового обслуживания» для целей налога на имущество организаций. Вместе с тем, в пп. 1 п. 2 ст. 346.26 НК главы 26.3 «Система налогообложения в виде Единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» имеется ссылка на Общероссийский классификатор услуг населению, в соответствии с которым классифицируются виды бытовых услуг, их группы подгруппы, виды и отдельные бытовые услуги.

Указанный классификатор, в частности, в подгруппу «Бытовые услуги» включает под кодом 01700 «техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования» и под кодом 018000 «услуги фотоателье и фотокинолабораторий, транспортно-экспедиторские услуги».

Суд при рассмотрении указанного дела пришел к выводу, что техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования, являющееся видом деятельности автосервисов, а также фотолаборатории, следует относить к объектам бытового обслуживания.

Представляется, что указанный подход может быть использован в отношении Фактического признака. Однако в отношении Функционального признака данный подход представляется неприменимым, поскольку Функциональный признак определяется через назначение объекта недвижимого имущества, а не через фактически осуществляемый вид деятельности. Таким образом, в отношении определения объектов бытового обслуживания применительно к торговым центрам (комплексам) существует неопределенность при определении Функционального признака в связи отсутствием в законодательстве понятия объекта бытового обслуживания.

Можно отметить, что признаки административно-деловых центров и торговых центров (комплексов) совпадают по своей структуре, поэтому далее они будут рассмотрены в совокупности.

Так, Формальный признак⁶³ указанных объектов недвижимого имущества

⁶²Решение Московского городского суда от 22 сентября 2015 г. по делу № 3-0545/2015// СПС Консультант плюс.

определяется в зависимости от вида разрешенного использования земельного участка, на котором расположен соответствующий объект недвижимого имущества⁶⁴.

В связи с тем, что вид разрешенного использования земельных участков может быть изменен, возникает вопрос о том, на какой момент вид разрешенного использования земельного участка должен соответствовать Формальному признаку. Представляется, что поскольку уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ при определении Перечня, применяя Формальный признак, руководствуется имеющейся на момент определения Перечня информацией, то вид разрешенного использования должен соответствовать Формальному признаку именно на этот момент. Соответственно, в случае оспаривания налогоплательщиком включения в Перечень соответствующего объекта недвижимого имущества, вид

⁶³ Термин «Формальный признак» выбран не случайно для обозначения признаков, установленных в п. 3 и 4 ст. 378.2 НК. Представляется, что исходя из указанного признака Налог может по Специальному порядку может исчисляться в отношении здания (строения, сооружения) исключительно исходя из вида разрешенного использования земельного участка, на котором он расположен. При это характеристики, назначение и фактические использование здания (строения, сооружения) не имеет значения для указанного признака. Так Аналогичный вывод сделан в Определении ВС РФ от 13.08.2014 N 5-АПГ14-19 исходя из того, что складские помещения, через которые торговля не осуществлялась, были расположены на участке с видом разрешенного использования «эксплуатация торгово-складского комплекса».

⁶⁴ Так положения п. 2 ст. 7 ЗК РФ предусматривают, что правовой режим земель определяется исходя из их принадлежности к той или иной категории и разрешенного использования в соответствии с зонированием территорий, общие принципы и порядок проведения которого устанавливаются федеральными законами и требованиями специальных федеральных законов. Виды разрешенного использования земельных участков определяются в соответствии с классификатором, утвержденным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере земельных отношений.

Приказом Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 15 февраля 2007 г. № 39 утверждены Методические указания по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов, согласно которым виды разрешенного использования земельных участков, которые предполагают расположение на них объектов недвижимого имущества, соответствующим административно-деловым центра и торговым комплексам (центрам), имеют специальные коды по классификации групп, в частности: код 1.2.5 - земельные участки, предназначенные для размещения объектов торговли, общественного питания и бытового обслуживания; код 1.2.7 - земельные участки, предназначенные для размещения офисных зданий делового и коммерческого назначения.

В п. 14 ст. 7 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости» предусмотрено, что в государственный кадастр недвижимости вносятся сведения о разрешенном использовании земельного участка.

В силу п. 9 ст. 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации виды разрешенного использования земельных участков устанавливаются градостроительным регламентом. Градостроительные регламенты, в соответствии с положениями п. 2 ст. 85 Земельного кодекса Российской Федерации и ст. 30 Градостроительного кодекса Российской Федерации определяются Правилами землепользования и застройки.

Пунктом 8 статьи 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации определено, что документом градостроительного зонирования являются правила землепользования и застройки, утверждаемые, в частности, нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов Российской Федерации - городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и устанавливающие территориальные зоны, и градостроительные регламенты.

разрешенного использования будет оцениваться судом на дату утверждения Перечня в субъекте РФ. В одном из решений суд указал, что изменение вида разрешенного использования земельного участка на «обеспечение научной деятельности (земельный участки, предназначенные для размещения административных зданий, объектов образования, науки, здравоохранения и социального обеспечения, физической культуры и спорта, культуры, искусства, религии)» произведено распоряжением Департамента городского имущества г. Москвы от 01 октября 2015 г. № 17705, то есть после утверждения постановлением Правительства Москвы от 28 ноября 2014 г. № 700-ПП оспариваемого Перечня. Вследствие этого указанное обстоятельство не имеет правового значения для правильного разрешения спора и не является основанием для признания оспариваемого нормативного правового акта недействующим в части⁶⁵.

Верной представляется также позиция, в соответствии с которой в случае соответствующего изменения вида разрешенного использования земельного участка до наступления налогового периода, на который принимается Перечень и до даты утверждения Перечня, объект недвижимого имущества может признаваться не соответствующим Формальному признаку. Так, в одном из дел судом было указано, что здания, принадлежащие на праве собственности заявителю, расположены на земельном участке, вид разрешенного использования которого до наступления налогового периода 2015 г. по налогу на имущество не подпадал под критерии, установленные пп. 1 п. 3 и 4 ст. 378.2 НК и п. 1 ст. 1.1 Закона Москвы, в связи с чем не подлежали включению в Перечень по названным признакам⁶⁶.

Как указывалось выше, Функциональный признак определяется через назначение помещений соответствующего здания (строения, сооружения), которое в свою очередь определяется кадастровыми паспортами объектов

⁶⁵ Решение Московского городского суда от 22 декабря 2015 по делу N 3а-840/2015 // СПС Консультант плюс

⁶⁶ Решение Московского городского суда от 31 августа 2015 по делу N 3-0366/2015 // СПС Консультант плюс

недвижимости или документами технического учета (инвентаризации)⁶⁷.

Отметим, что согласно абз. 2 п. 2 ст. 7 ЗК РФ любой вид разрешенного использования из предусмотренных зонированием территорий видов выбирается землепользователем самостоятельно, без дополнительных разрешений и процедур согласования. К примеру, Главой 2 Правил землепользования и застройки Санкт-Петербурга⁶⁸ (далее – «ПЗЗ») установлены виды территориальных зон. В частности, ПЗЗ устанавливают, в каких территориальных зонах могут располагаться офисные здания делового, административного и коммерческого назначения, а также торговые объекты, объекты общественного питания и (или) бытового обслуживания. Таким образом, Функциональный признак может выполняться в отношении зданий (строений, сооружений), расположенных в соответствующих территориальных зонах⁶⁹.

⁶⁷Кадастровый паспорт в соответствии с ч. 4 ст. 14 4 Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости» (далее – Федеральный закон № 221-ФЗ) объекта недвижимости, представляет собой выписку из государственного кадастра недвижимости, содержащую уникальные характеристики объекта недвижимости, а также в зависимости от вида объекта недвижимости иные предусмотренные настоящим Федеральным законом сведения об объекте недвижимости.

Соответствующие формы кадастрового паспорта в отношении здания (строения, сооружения, объекта незавершенного строительства) и помещения устанавливаются Приказом Минэкономразвития России от 25 августа 2014 г. № 504. В отношении помещений назначение указывается в п. 3 описания объекта недвижимого имущества кадастрового паспорта. В соответствии с пп. 15 п. 2 ст. 7 Федерального закона № 221-ФЗ при осуществлении кадастрового учета в сведениях о назначении здания указывается - нежилое здание, жилой дом или многоквартирный дом, соответственно назначением помещения в соответствии с кадастровым паспортом может являться жилое или нежилое.

Таким образом, для целей установления Функционального признака к объектам, указанным в пп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК кадастровый паспорт помещения этого объекта может содержать указание на то, что помещения являются жилыми или нежилыми. В соответствии с п. 3 и п. 4 ст. 378.2 НК назначение помещений также определяется в соответствии с документами технического учета (инвентаризации).

Отметим, что, назначение помещения указывается в проектной документации, необходимой для возведения объекта капитального строительства в соответствии с ч. 13 ст. 48 Градостроительного Кодекса РФ.[□] Так в соответствии с Положением о составе разделов проектной документации и требованиях к их содержанию утвержденным Постановлением Правительства РФ от 16 февраля 2008 г. № 87 «О составе разделов проектной документации и требованиях к их содержанию»[□] объекты капитального строительства в зависимости от функционального назначения и характерных признаков подразделяются на объекты производственного назначения и объекты непроизводственного назначения, к которым в частности относятся здания, строения, сооружения жилищного фонда, социально-культурного и коммунально-бытового назначения, а также иные объекты капитального строительства непроизводственного назначения.

Отметим, что в соответствии с правилами ведения Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, утвержденных Приказом Министерства экономического развития Российской Федерации от 23 декабря 2013 г. № 765[□] назначение объектов недвижимости указывается в отношении земельных участков, нежилых зданий, но не в отношении нежилых помещений.

⁶⁸О Правилах землепользования и застройки Санкт-Петербурга : закон Санкт-Петербурга от 16 февраля 2009 № 29-10 // Вестник Законодательного Собрания Санкт-Петербурга. – 2009. - № 2. – Ст. 53.

⁶⁹Далее отметим, что в соответствии с п. 4.1 ст. 378.2 НК объект недвижимости может быть признан одновременно административно-деловым центром и торговым центром (комплексом), если такой объект предназначен для использования или фактически используется одновременно как в целях делового, административного или коммерческого назначения, так и в целях размещения торговых объектов, объектов

Понятия административно-делового центра и торгового центра (комплекса) определяются исходя из их понятия здания (строения, сооружения)⁷⁰.

Следует отметить, что исходя из определения понятия здания сети и системы инженерно-технического обеспечения (в том числе, учитываемые как отдельные инвентарные объекты в соответствии с правилами бухгалтерского учета) подлежат налогообложению в составе этого здания, при этом самостоятельное налогообложение таких основных средств в соответствии с Общим порядком не осуществляется⁷¹.

Стоит также отметить, что в связи с наличием описанного выше Фактического признака, Специальный порядок может применяться в отношении налогоплательщика при условии определенного фактического использования объектов недвижимости третьими лицами. При этом исходя из содержания ст. 378.2 НК налоговые последствия в соответствии со Специальным порядком возникают для налогоплательщика и в случае

общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания. Такой объект признается предназначенным для использования одновременно как в целях делового, административного или коммерческого назначения, так и в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, если назначение помещений общей площадью не менее 20% общей площади этого здания (строения, сооружения) в соответствии с кадастровыми паспортами соответствующих объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) таких объектов недвижимости предусматривает размещение офисов и сопутствующей офисной инфраструктуры (включая централизованные приемные помещения, комнаты для проведения встреч, офисное оборудование, парковки), торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания.

В свою очередь фактическим использованием здания (строения, сооружения) одновременно как в целях делового, административного или коммерческого назначения, так и в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания признается использование не менее 20% общей площади этого здания (строения, сооружения) для размещения офисов и сопутствующей офисной инфраструктуры (включая централизованные приемные помещения, комнаты для проведения встреч, офисное оборудование, парковки), торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания.

⁷⁰Согласно пп. 6 ч. 2 ст. 2 Федеральному закону от 30 декабря 2009 г. № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» (далее – Федеральный закон № 384-ФЗ) здание это 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.

В соответствии с пп. 23 ч. 2 ст. 2 Федерального закона № 384-ФЗ 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.

Понятие строения содержится в подзаконном нормативно акте, в соответствии с которым строением признается отдельно построенное здание, дом, состоящее из одной или нескольких частей, как одно целое, а также служебные строения.

⁷¹Письмо Минфина России от 04 марта 2014 г. № 03-05-05-01/9272 // СПС Консультант плюс; Письмо Минфина России от 26 мая 2014 № 03-05-05-01/25079 // СПС Консультант плюс; Письмо Минфина России от 15 июля 2014 № 03-05-05-01/34473 // СПС Консультант плюс.

фактического использования объекта недвижимости третьими лицами без надлежащего правового основания. Так, например, объекты недвижимого имущества могут использоваться по договору аренды недвижимости, при этом арендодатель может добросовестно заблуждаться в том, что арендатор использует объекты недвижимости таким образом, что их использование приводит к выполнению Фактического признака. Представляется, что в данном случае на собственника возлагается риск неблагоприятных последствий в связи с применением ненадлежащего порядка определения налоговой базы по налогу, соответственно собственникам объектов недвижимости следует проявлять должную осмотрительность в отношении фактического использования объектов недвижимости третьими лицами.

Аналогичные признаки в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК могут наличествовать применительно к помещениям, расположенным в административно-деловых центрах и торговых центрах (комплексах).

Нежилые помещения

Законодатель также распространяет Специальный порядок на нежилые помещения, которые расположены в зданиях, не являющихся административно-деловыми центрами и торговыми центрами (комплексами) (пп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК)⁷². Для квалификации помещений как объектов недвижимого имущества, в отношении которых применяется Специальный порядок, пп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК устанавливает Функциональный и Фактический признаки. При этом в отношении указанных нежилых помещений раскрывается исключительно Фактический признак (п. 5 ст. 378.2 НК). Представляется, что в данном случае имеет место дефект законодательной техники, поскольку пп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК прямо указывает на Функциональный признак указанных объектов

⁷²Представляется, что законодатель выделил отдельно указанные объекты, поскольку собственники могут использоваться помещения не в соответствии с видом разрешенного использования объекта капитального строительства, в котором они находятся. При этом использование объекта капитального строительства не в соответствии с градостроительным регламентом правонарушением не является и само по себе не служит основанием для ограничения его эксплуатации. Такое ограничение возможно только тогда, когда использование помещений в противоречие с градостроительным регламентом опасно для жизни или здоровья человека, для окружающей среды, объектов культурного наследия (ч. ч. 8, 10 ст. 36 ГрК РФ).

недвижимости, однако далее этот признак законодателем не раскрывается.

Содержание Функционального признака в отношении нежилых помещений, указанных в пп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК, как представляется, может быть сформулировано законодателем по аналогии с п. 3 и п. 4 ст. 378.2 НК следующим образом. Нежилое помещение признается предназначенным для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, если не менее 20 % его общей площади в соответствии с кадастровыми паспортами соответствующих объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) таких нежилых помещений предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания. До внесения соответствующего определения Функционального признака в отношении нежилых помещений в НК следует отметить наличие неопределенности в налоговом законе, которая должна истолковываться с учетом п. 7 ст. 3 НК РФ.

Возможно, руководствуясь подобными соображениями законодатель в п. 4 ст. 1-1 Закона Санкт-Петербурга определил, что Специальный порядок применяется к нежилым помещениям, соответствующим исключительно Фактическому критерию. Представляется, что в случае, если законодатель субъекта РФ, руководствуясь пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК, определит, что нежилые помещения облагаются в соответствии со Специальным порядком при наличии Функционального признака и Фактического признака, то он будет не вправе раскрыть содержание Функционального признака, поскольку у Субъекта РФ отсутствуют полномочия по регулированию объекта Налога.

Объекты недвижимого имущества иностранных организаций, указанные в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК Специальный порядок может быть введен в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества

иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства.

Отметим, что в соответствии со ст. 11 НК иностранными организациями, признаются компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ.

При этом в соответствии с п. 3 ст. 374 НК объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, признается находящееся на территории РФ и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество, а также полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

Для определения указанных объектов недвижимости необходимо обратиться к определению постоянного представительства. Как указано в п. 2 ст. 373 НК, деятельность иностранной организации признается приводящей к образованию постоянного представительства в РФ в соответствии со ст. 306 НК, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Так, в соответствии с п. 2 ст. 306 НК под постоянным представительством иностранной организации в РФ для целей гл. 25 НК понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ. При этом, как указано в п. 5 ст. 306 НК, факт владения иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, а также иным имуществом на территории РФ при отсутствии признаков постоянного представительства, предусмотренных п. 2 ст. 306 НК, сам по себе не может рассматриваться, как приводящий к образованию постоянного представительства в РФ.

Таким образом, недвижимое имущество, указанное в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК для обложения в соответствии со Специальным порядком должно находиться в собственности иностранной организации (передано по концессионному соглашению), не осуществляющей деятельность, указанную в п. 2 ст. 306 НК, либо указанное недвижимое имущество не должно относиться к постоянному представительству иностранной организации.

Указанное в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК имущество также должно являться недвижимым имуществом. Пункт 1 ст. 130 Гражданского Кодекса РФ от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ ⁷³ (далее – «ГК») к недвижимому имуществу относит объекты, которые прочно связаны с землей и не могут быть перемещены без нанесения им ущерба, например, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства и т.д., а также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания.

Также отметим, что недвижимое имущество, указанное в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК, может облагаться Налогом в соответствии со Специальным порядком, если указанное имущество находится на территории Российской Федерации (п. 3 ст. 373 НК). При этом территория РФ включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними (ч. 1 ст. 67 Конституции РФ). Территории континентального шельфа и исключительной экономической зоны РФ к территории РФ не относятся (ч. 1 и 2 ст. 67 Конституции РФ). Следовательно, имущество иностранной организации на этой территории налогом не облагается.

Следует отметить, что в случае, если указанное имущество иностранных организаций не соответствует описанным выше признакам, то оно не является объектом налогообложения по налогу, поскольку гл. 30 НК не предусмотрено применение к указанному имуществу Общего порядка.

Жилые дома и жилые помещения, указанные в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК

Начиная с 01 января 2015 г. к объектам недвижимого имущества, в

⁷³Гражданский Кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. - 1994. № 32. Ст. 3301.

отношении которых вводится Специальный порядок в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК, относятся жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета⁷⁴.

Объекты недвижимости, указанные в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК, определяются через отрицательный признак – отсутствие учета на балансе организации в качестве объектов основных средств, соответственно указанные объекты должны учитываться на иных счетах баланса организации в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. В связи с этим возникает вопрос о том, как соотносится указанный отрицательный признак с признаком, указанным пп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК, согласно которому Специальный порядок применяется в отношении организаций – собственников⁷⁵.

Представляется, что признак, указанный в пп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК, является общим по отношению ко всем объектам недвижимого имущества, указанным в п. 1 ст. 378.2 НК, соответственно в отношении объектов, указанных в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК, применяются оба указанных выше признака.

Данный вывод, в частности, подтверждается Письмом Федеральной налоговой службы от 21 января 2016 г. № БС-4-11/697⁷⁶, в котором указывается, что объекты недвижимости (квартиры), учитываемые на балансе организации в качестве товаров или готовой продукции и реализуемые застройщиком, право собственности у которого на такие объекты зарегистрировано, признаются объектом налогообложения налогом на имущество организаций у застройщика исходя из кадастровой стоимости до момента регистрации перехода права собственности на них к покупателю.

Таким образом, из всех объектов недвижимого имущества, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК, исключительно объекты, указанные в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК

⁷⁴В соответствии с ч. 1 ст. 16 Жилищного Кодекса РФ (далее «ЖК РФ») к жилым помещениям относятся жилой дом, часть жилого дома, квартира, часть квартиры, а также комната. Жилой дом соответственно определяется в ч. 2 ст. 16 ЖК РФ как индивидуально-определенное здание, которое состоит из комнат, а также помещений вспомогательного использования, предназначенных для удовлетворения гражданами бытовых и иных нужд, связанных с их проживанием в таком здании.

⁷⁵А также организаций, которым имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения.

⁷⁶Письмо Федеральной налоговой службы от 21 января 2016 г. № БС-4-11/697// СПС Консультант плюс

определяются исходя из правил бухгалтерского учета, аналогично тому, как определяется объект налогообложения в соответствии с Общим порядком, следовательно, для таких объектов важен порядок и условия учета основных средств организации.

Представляется, что в отношении объектов, указанных в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК не должны выполняться следующие условия принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве основных средств организаций, установленные Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01⁷⁷ : 1) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации, либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; 2) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; 3) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; 4) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

§.2 Особенности определения налоговой базы по налогу на имущество организаций в соответствии со ст. 378.2 НК

Момент определения налоговой базы - возникновения объекта.

Законодателем в НК периодически используется термин «момент определения налоговой базы», который, как отмечают в литературе, в действительности является моментом определения объекта налогообложения⁷⁸. Так в литературе указывается, что, практически во всех главах НК содержатся нормы о том, в какой момент налогоплательщик обязан определять налоговую базу. Фактически эти нормы означают определение обстоятельств, с которыми связывается признание объекта налога.

⁷⁷Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 : Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н // СПС Консультант плюс

⁷⁸Тютин Д.В. Указ. соч.

Не смотря на то, что ст. 378.2 НК прямо не называет момент определения налоговой базы в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК, рассмотрим в какой момент определяется налоговая база в отношении указанных объектов. При рассмотрении объекта налогообложения как юридического факта объектом Налога является факт владения на праве собственности, праве хозяйственного ведения определенными в п. 1 ст. 378.2 НК объектами недвижимого имущества (пп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК).

В соответствии с п. 1 ст. 131 ГК право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней. В соответствии с указанной нормой регистрации, в частности, подлежат право собственности, а также право хозяйственного ведения. В свою очередь, на основании п. 2 ст. 8.1 ГК права на имущество, подлежащие государственной регистрации, возникают, изменяются и прекращаются с момента внесения соответствующей записи в государственный реестр, если иное не установлено законом.

В связи с этим можно заключить, что по общему правилу объекты недвижимости могут облагаться Налогом в соответствии со Специальным порядком в случае, если права на такие объекты недвижимости зарегистрированы в едином государственном реестре. Представляется, что указанное регулирование, установленное пп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК сближает Налог, уплачиваемый в соответствии со Специальным порядком, с такими налогами как земельный налог, налог на имущество физических лиц, а также транспортный налог. Так в соответствии п. 1 ст. 388 НК по общему правилу плательщиками земельного налога признаются лица, владеющие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Как разъяснено в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с

взиманием земельного налога»⁷⁹ (далее – «Постановление Пленума ВАС РФ № 54») в общем случае плательщиком земельного налога является лицо, которое в ЕГРП указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования, либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Поэтому обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок (внесения записи в реестр), и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

На это также указывает Д. В. Тютин: «тот же подход имеет место и в транспортном налоге, и в налоге на имущество физических лиц - налог на регистрируемое имущество уплачивает тот, на кого оно зарегистрировано, а не тот, кто имуществом фактически пользуется⁸⁰. При ином подходе (при обложении налогом фактического пользователя) у государства, в частности, могут быть существенные проблемы с доказыванием факта и периода пользования»⁸¹.

Как указано выше, в п. 2 ст. 8.1 ГК законом могут быть предусмотрены исключения из содержащегося в этой норме общего правила о том, что права на недвижимость возникают с момента государственной регистрации прав на нее. Указанные исключения рассмотрены в п. 4 и п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ № 54 применительно к земельному налогу. Представляется, что указанные подходы могут быть экстраполированы применительно к вопросу установления момента определения налоговой базы по налогу в соответствии со Специальным порядком.

Так, в п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ № 54 со ссылкой на п. 1 ст. 6 Федерального закона 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной

⁷⁹О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога : Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 54 // СПС Консультант плюс

⁸⁰Как указывалось выше, фактическое использование имеет значение для определения того, попадает ли объект недвижимости в перечень объектов недвижимости, в отношении которых применяется Специальный порядок, при этом такое фактическое использование может осуществляться третьими лицами.

⁸¹Тютин Д.В. Указ. соч..

регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»⁸² (далее – «Федеральный закон № 123-ФЗ») и п. 9 ст. 3 Федерального закона «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации»⁸³ указывается, что налогоплательщиками земельного налога также признаются собственники земельных участков, право на которые удостоверятся выданным уполномоченным органом государственной власти документами в порядке, установленном действовавшим на тот момент законодательством. Представляется, что поскольку норма п. 1 ст. 6 Федерального закон № 123-ФЗ распространяется на все объекты недвижимости, права на которые возникли до вступления в силу указанного закона, приведенное в п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ № 54 правило должно применяться также в отношении Налога. Следовательно, в отношении объектов недвижимости, права на которые признаются в соответствии с п. 1 ст. 6 Федерального закон № 123-ФЗ Налог может рассчитываться в соответствии со Специальным порядком и при отсутствии государственной регистрации прав на такие объекты недвижимости.

В п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ № 54 рассмотрен случай, когда право на объект недвижимого имущества возникает в силу закона, в частности, при универсальном правопреемстве (реорганизация юридических лиц, за исключением выделения, а также наследование) правопреемники становятся плательщиками земельного налога независимо от регистрации перехода соответствующего права. Данный подход, как представляется, также следует распространить на правила установления момента определения налоговой базы по налогу, поскольку права на объекты недвижимости, указанные в п. 1 ст. 378.2 НК, также могут переходить в силу закона. Представляется, что в таком случае Налог, уплачиваемый в соответствии со Специальным порядком, также может взиматься при отсутствии государственной регистрации прав на соответствующие объекты недвижимости.

⁸²О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним: федер. закон от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1997. № 30. Ст. 3594.

⁸³О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации: федер. закон от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2001. № 44. Ст. 4148.

Возвращаясь к объектам недвижимости, в отношении которых необходима государственная регистрация прав на них, отметим проблему уклонения налогоплательщиком от государственной регистрации права на объекты недвижимости при их образовании. Представляется, что указанная проблема в отношении объектов недвижимости, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК, возникает в связи с тем, что в государственный кадастр недвижимости могут вноситься сведения, которые носят временный характер. Такие сведения до утраты ими в установленном законом порядке временного характера не являются кадастровыми сведениями и используются только в целях, связанных с осуществлением соответствующей государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также с выполнением кадастровых работ (ч. 9 ст. 4 Федерального закона № 221-ФЗ).

При этом в соответствии с ч. 4 ст. 24 Федерального закона № 221-ФЗ внесенные в государственный кадастр недвижимости сведения при постановке на учет образованного объекта недвижимости или образованных объектов недвижимости носят временный характер. Такие сведения утрачивают временный характер со дня государственной регистрации права на образованный объект недвижимости. Аннулированы такие сведения будут только в случае, если по истечении пяти лет со дня постановки на учет образованного объекта недвижимости не осуществлена государственная регистрация права на него. Таким образом, для налогоплательщика возникает возможность в течение пяти лет может владеть объектом недвижимого имущества, фактически использовать его, но в течение всего этого периода уклоняться от его государственной регистрации. Формально-юридически такой объект недвижимого имущества не может облагаться Налогом в соответствии со Специальным порядком, поскольку у налогоплательщика отсутствует зарегистрированное право собственности (хозяйственного ведения).

Применительно к земельному налогу суды⁸⁴, опираясь на ч. 9 ст. 4

⁸⁴Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 04 марта 2015 г. № 13АП-26207/2014 по делу № А56-42728/2014 // СПС Консультант плюс; Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 28 сентября 2015 г. № 08АП-8884/2015 по делу № А46-5413/2015 // СПС Консультант плюс; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14 февраля 2012 г. по делу № А46-6603/2011 // СПС

Федерального закона № 221-ФЗ, указывают, что сведения до утраты ими в установленном законом порядке временного характера не являются кадастровыми сведениями и используются только в целях, связанных с осуществлением соответствующей государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также с выполнением кадастровых работ.

Таким образом, суды приходят к выводу, что сведения о кадастровой стоимости, внесенные в государственный кадастр и носящие временный характер, не могут быть использованы хозяйствующими субъектами в целях исчисления и уплаты налогов и сборов. Представляется, что данный подход также будет применяться в отношении всех объектов недвижимости, указанных в п. 1 ст. 387.2 НК. В связи с этим у налогоплательщиков возникает возможность уклонения от Налога в виде применения Общего порядка к объектам, налоговая база по которым должна определяться в соответствии со Специальным порядком.

Представляется, что существовавшие в правоприменительной практике подходы в отношении Общего порядка по пресечению аналогичных случаев злоупотребления не могут быть применены к Специальному порядку. Так, в Письме Минфина России от 11 апреля 2007 г. № 03-05-06-01/30⁸⁵ указывалось, что факт отсутствия государственной регистрации права собственности на объект недвижимости не является основанием для освобождения налогоплательщика от обязанности учета и налогообложения такого имущества. Арбитражные суды в целом поддерживали данную позицию⁸⁶. Данный вывод основывался на том, что Общий порядок не содержит такого условия для налогообложения как наличие права собственности на объекты недвижимости,

Консультант плюс; Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06 марта 2013 г. по делу № А46-27537/2012.

⁸⁵ Письмо Минфина России от 11 апреля 2007 г. № 03-05-06-01/30 // СПС Консультант плюс.

⁸⁶ Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 8 ноября 2010 г. по делу № А28-804/2010 // СПС Консультант плюс; Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21 ноября 2009 г. по делу № А17-695/2009 // СПС Консультант плюс; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 октября 2009 г. по делу № А58-8541/2008 // СПС Консультант плюс; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 6 мая 2009 г. по делу № Ф03-1793/2009 // СПС Консультант плюс; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 января 2011 г. по делу № А05-1778/2010 // СПС Консультант плюс.

однако применительно к Специальному порядку такое условие прямо устанавливается законом в пп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК. Представляется, что указанная возможность для уклонения от Налога может быть исключена только внесением изменения в законодательство.

Также возникает вопрос об установлении момента определения налоговой базы в случае приобретения права на объекты, указанные в п. 1 ст. 378.2 НК, в течение налогового периода. В соответствии с п. 5 ст. 382 НК в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности⁸⁷ на объекты недвижимого имущества, указанные в статье 378.2 НК, исчисление суммы налога (сумм авансовых платежей по налогу) осуществляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение количества полных месяцев, в течение которых данные объекты недвижимого имущества находились в собственности налогоплательщика, к количеству месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Во-первых, отметим, что до внесения изменений в п. 5 ст. 382 НК Федеральным законом № 52-ФЗ указанное правило применялось исключительно в отношении имущества иностранных организаций, указанного в пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК. Нераспространение такого правила на остальные объекты недвижимости, указанные в ст. 378.2 НК приводило к тому, что один и тот же объект недвижимости мог облагаться в течение одного налогового периода у нескольких налогоплательщиков, если право на такой объект передавалось от одного налогоплательщика к другому.

Во-вторых, как справедливо отмечается в литературе, из буквального прочтения указанной нормы п. 5 ст. 378.2 НК, в которой названы только полные месяцы нахождения объекта недвижимости в собственности, можно сделать вывод, что при расчете понижающего коэффициента не учитываются месяцы возникновения и прекращения права собственности, т.к. данные месяцы не

⁸⁷Представляется, что в соответствии с пп. 3 п. 12. Ст. 378.2 НК данное правило также должно применяться в отношении приобретения (прекращения) права хозяйственного ведения.

являются полными⁸⁸.

Однако ФНС РФ высказывалось противоположное мнение⁸⁹, в соответствии с которым неполный месяц, в котором приобретается имущество, признается полным для целей применения п. 5 ст. 382 НК. Так, ФНС РФ указывала, что за полный месяц принимается любое количество дней в месяце возникновения права собственности вне зависимости от порядка определения налоговой базы у предыдущего правообладателя.

Ясность по данному вопросу была внесена с дополнением Федеральным законом № 396-ФЗ п. 5 ст. 382 НК положениями, которые, как представляется, установили компромиссный вариант между буквальным толкованием и толкованием ФНС. Так, в соответствии с абз. 2 и абз. 3 п. 5 ст. 382 НК определение того, является ли месяц возникновения (прекращения) права полным, зависит от того, возникает ли факт возникновения (прекращения) права до или после пятнадцатого числа месяца.

Определение налоговой базы в отношении помещения, которое находится в здании, кадастровая стоимость которого не определена.

Пункт 6 ст. 378.2 НК указывает, что в случае, если в соответствии с законодательством РФ определена кадастровая стоимость здания, в котором расположено помещение, являющееся объектом налогообложения, но при этом кадастровая стоимость такого помещения не определена, налоговая база в отношении этого помещения определяется как доля кадастровой стоимости здания, в котором находится помещение, соответствующая доле, которую составляет площадь помещения в общей площади здания.

При этом НК в указанной норме не регулирует порядок учета в целях налогообложения в случае их наличия общих помещений, относящихся к общему имуществу в нежилых зданиях, если в отношении указанных общих помещений установлена долевая собственность собственников помещений.

⁸⁸ Никитин В. В. Налог на имущество организаций // Единый налог на вмененный доход: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2015. № 5. С. 43-47.

⁸⁹ Письмо ФНС России от 23 марта 2015 г. № БС-4-11/4606@ // СПС Консультант плюс.

Отметим, что гражданское законодательство не содержит прямых указаний в отношении правового режима общего имущества нежилых зданий. В связи с этим в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 64 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров о правах собственников помещений на общее имущество здания»⁹⁰ указывается, что п. 1 ст. 6 ГК к указанным отношениям подлежат применению нормы законодательства, регулирующие сходные отношения, в частности, ст.ст. 249, 289, 290 ГК, регулирующие отношения собственников помещений в многоквартирном доме, возникающие по поводу общего имущества.

Исходя из текста проекта Федерального закона № 307-ФЗ, а также пояснительной записки к нему⁹¹ автором законопроекта не предполагалось учитывать площадь общего имущества здания при определении налоговой базы.

При этом по земельному налогу, а также по налогу на имущество физических лиц не признаются объектами налогообложения земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома (пп. 6 п. 2 ст. 389 НК, п. 3 ст. 401 НК).

Ввиду отсутствия прямого указания в законе на освобождение от налогообложения или непризнание объектом налогообложения общего имущества нежилых зданий или жилых домов, представляется, что общее имущество здания входит в объект налогообложения по налогу.

Таким образом, в соответствии с п. 6 ст. 378.2 НК площади общих помещений в зданиях, находящаяся в долевой собственности собственников помещений, не выведена из-под налогообложения, поскольку эти площади учитываются при определении доли кадастровой стоимости здания в целом, следовательно, Налог уплачивается долевыми сособственниками исходя из всей кадастровой стоимости здания, в т.ч. и с площадей, относящихся к общему

⁹⁰ О некоторых вопросах практики рассмотрения споров о правах собственников помещений на общее имущество здания : Постановление Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 64 // СПС Консультант плюс.

⁹¹ О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : пояснительная записка к проекту федер. закона № 51763-4. – Режим доступа: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=51763-4&02>

имуществу.

Отметим, что существуют ситуации, при которых указанный подход не может быть реализован. К примеру, в здании, не относящемся к объектам недвижимости, указанным в пп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК, может находиться помещение, являющееся объектом недвижимости, указанным в пп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК. При этом собственник такого помещения также может иметь долю в праве на общее имущество такого здания. Представляется, что в описанной ситуации общее имущество здания в доле, принадлежащей собственнику указанного помещения, не учитываются при определении налоговой базы.

Общие помещения в зданиях, в отношении которых применяется Специальный порядок используются также при установлении Фактического критерия. Так, например, в методике определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения, утвержденной Постановлением Правительства г. Москвы от 14 мая 2014 г. № 257-ПП⁹² (далее - "Методика") для целей налогообложения объектов, указанных в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК, определяются общая площадь здания, полезная нежилая площадь, а также помещения общего пользования. В п. 1.3 Методики помещения общего пользования определяются как помещения, используемые одновременно несколькими собственниками (владельцами, пользователями) зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений, в отношении которых проводятся мероприятия по определению вида фактического использования (включая общие входные группы, общие коридоры, лифтовые холлы, санузлы, подвалы, чердаки, парковки, места размещения инженерно-технологического оборудования, обслуживающего все здание (строение, сооружение) и нежилое помещение).

В частности, размер площадей общего пользования используется в Методике для определения доли фактической площади объекта нежилого

⁹² О порядке определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения : Постановление от 14 мая 2014 г. № 257-ПП // Вестник Мэра и Правительства Москвы. – 2014. № 28. Ст. 43.

фонда, используемой для каждого из видов деятельности, осуществляемой в здании (строении, сооружении) и нежилом помещении, в общей площади объекта нежилого фонда (п. 2.2 Методики). Отметим, что в соответствии с Методикой общие помещения, относящиеся к общему имуществу собственников здания определяется исключительно для установления Фактического признака, а именно установленной доли фактического использования помещений в установленных ст. 378.2 НК целях.

Оспаривание включения в перечень объектов недвижимости, указанных в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, как основание для изменения налоговой базы.

Поскольку налоговая база как кадастровая стоимость определяется в отношении объектов, указанных в отношении в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК, включенных Перечень, вопросы исключения из Перечня также имеют важное значение для определения налоговой базы по налогу.

Как указывалось выше, в соответствии пп. 3 п. 7 ст. 378.2 НК уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ утверждается Перечень объектов недвижимости, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость. В случае включения уполномоченным органом субъекта РФ объектов недвижимости, не соответствующих признакам, установленным ст. 378.2 НК, перед налогоплательщиком встает вопрос оспаривания включения указанных объектов в Перечень.

Представляется, что существуют два случая оспаривания включения объекта недвижимости в Перечень: 1) объект недвижимости был включен в Перечень неправомерно, т.к. он на момент включения в Перечень объект недвижимости не соответствовал признакам, указанным в ст. 378.2 НК; 2) объект недвижимости перестал отвечать указанным признакам в течение налогового периода. Далее будет рассмотрен случай, при котором объект недвижимого имущества был включен в Перечень неправомерно.

Применительно к такой ситуации встает вопрос о том, с какого момента Перечень может быть признан недействующим. Представляется, что существует два варианта ответа на данный вопрос: во-первых, Перечень может

быть признан недействующим с момента включения объекта в Перечень; во-вторых, Перечень может быть признан недействующим с момента признания вступления в силу решения суда о признании Перечня недействующим.

Безусловно, интересам налогоплательщика в большей степени соответствует первый вариант, в соответствии с которым необоснованное включение объекта недвижимого имущества в Перечень привело к возложению на налогоплательщика обязанности по уплате Налога в соответствии со Специальным порядком. Однако судебная практика в большинстве случаев придерживается второго варианта и признает Перечень недействующим с момента вступления в силу решения суда⁹³. Отметим, что НК не устанавливает каких-либо правил, регулирующих порядок исключения объектов недвижимого имущества из Перечня.

Одним из первых рассмотренных Верховным судом РФ дел, в котором был поставлен данный вопрос, было Определение ВС РФ от 12 ноября 2014 г. № 5-АПГ14-53⁹⁴. Решением Московского городского суда от 11 августа 2014 г. требования заявителя были удовлетворены, пункт 1539 Перечня признан недействующим с момента вступления решения суда в силу. В апелляционной жалобе заявитель, не оспаривая решение суда по существу, просил его изменить в части и признать пункт 1539 Перечня недействующим не с момента вступления решения суда в силу, а с момента его принятия, поскольку заявитель будет вынужденно нести убытки и уплачивать в 2014 году Налог в отношении здания в повышенном размере, как за административно-деловой или торговый центр, в то время как здание является производственным и являлось таковым на момент принятия нормативного акта. Верховный суд РФ оставил решение суда первой инстанции без изменения исходя из того, что Перечень является нормативным актом, поэтому последствия установления судом противоречия

⁹³ Решение Московского Городского Суда от 29 апреля 2015 г. по делу № 3-264/2015 // СПС Консультант плюс; Решение Московского Областного Суда от 27 октября 2015 г. по делу № 3-404/2015 // СПС Консультант плюс; Решение Верховного Суда Республики Башкортостан от 8 июня 2015 г. по делу N 3-195/2015 // СПС Консультант плюс и др.;

⁹⁴ Определение Верховного суда РФ от 12 ноября 2014 г. № 5-АПГ14-53 // СПС Консультант плюс.

данного акта акту большей юридической силы должны применяться в соответствии с ч. 2 ст. 253 Гражданского процессуального кодекса РФ.

Таким образом, Верховный суд РФ подтвердил вывода суда первой инстанции о том, что соответствующий пункт Перечня должен быть признан недействующим только на будущее время, следовательно, авансовые платежи, уплаченные по Налогу в соответствии со Специальным порядком, признаются уплаченными правомерно.

В большинстве судебных решений, которые возникали после рассмотрения указанного выше дела Верховным судом РФ, налогоплательщики заявляли требования о признании соответствующих положений Перечней недействующими с момента определения Перечня⁹⁵. В рассмотренных делах судами были отклонены указанные требования налогоплательщиков по основаниям, аналогичным тем, которые указаны в Определении ВС РФ от 12 ноября 2014 г. № 5-АПГ14-53. Представляется, что при оценке указанного судебного подхода следует принимать во внимание правовую природу Перечня.

Как указал Конституционный Суд РФ в своем постановлении от 31 марта 2015 г. № 6-П⁹⁶, Конституция РФ, закрепляя обязательный характер правовых норм, содержащихся в законах и основанных на них правовых актах органов исполнительной власти, не определяет понятия правовой нормы и нормативного правового акта. В сложившейся правовой доктрине и сформированной на ее основе юридической практике, под нормативным правовым актом понимается письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм, а под правовой нормой - общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение.

⁹⁵ Решение Московского Городского Суда от 29 апреля 2015 г. по делу № 3-264/2015 // СПС Консультант плюс; Решение Московского Областного Суда от 27 октября 2015 г. по делу № 3-404/2015 // СПС Консультант плюс; Решение Верховного Суда Республики Башкортостан от 8 июня 2015 г. по делу N 3-195/2015 // СПС Консультант плюс и др.;

⁹⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П // СПС Консультант плюс.

Также Конституционный Суд РФ указал, что общепринятое доктринальное понимание нормативного акта согласуется с ранее выраженными позициями Конституционного суда РФ⁹⁷, а также с выводами высших судебных органов⁹⁸.

Анализ Перечня с точки зрения признаков нормативно-правовых актов, указанных выше показывает, что Перечень не является нормативно-правым актом. Так, во-первых, в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК определение Перечня относится к компетенции органов исполнительной власти субъекта РФ, у которых отсутствуют нормотворческие полномочия по регулированию налоговых отношений (ст. 4 НК). Во-вторых, определение объекта налогообложения ни ст. 12 НК, ни положениями гл. 30 НК не отнесено к полномочиям законодательных (представительных) органов субъектов РФ и тем более не отнесено к компетенции органов исполнительной власти субъектов РФ. Таким образом, Перечнем не могут определяться права и обязанности налогоплательщиков в части установления объекта налогообложения.

Во-третьих, количество объектов недвижимости, а следовательно и их собственников в субъекте РФ, относящихся к объектами недвижимого имущества, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК, в течение налогового периода, на который принимается Перечень, всегда является определяемым. Таким образом можно констатировать, что Перечень не адресован неопределенному кругу лиц.

В-четвертых, Перечень, определенный до первого числа налогового периода, действует только на этот очередной период. Таким образом, время действия Перечня имеет ограниченные рамки, в связи с чем Перечень не рассчитан на многократное применение (пп. 1 п. 7 ст. 378.2 НК).

В-пятых, представляется, что Перечень является ненормативным актом, поскольку он носит информационный характер для налогоплательщиков, а также технический характер с точки зрения администрирования объектов недвижимости, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК налоговыми органами.

⁹⁷Постановление Конституционного суда от 17 ноября 1997 г. N 17-П // СПС Консультант плюс

⁹⁸П. 9 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 29 ноября 2007 г. N 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части»; п. 6.2 Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 № 58 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов».

Так, Министерство Финансов РФ в своих разъяснениях указывает на то, что Перечень носит исключительно технический характер⁹⁹, поскольку определение налоговой базы по налогу в соответствии со Специальным порядком осуществляется на основании критериев (признаков), установленных пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК. Перечень, как указывает Министерство Финансов РФ, необходим лишь для информирования налоговых органов и налогоплательщиков о применении Специального порядка. С данной позицией необходимо согласиться, поскольку права и обязанности налогоплательщиков применительно к налогу устанавливаются НК и законами субъектов РФ, признаки объектов недвижимости, установленных в п. 1 ст. 378.2 НК установлены в НК.

Исходя из ненормативной природы Перечня в рассматриваемых спорах должен применять иной порядок оспаривания указанного акта. Так в соответствии с ч. ч. 4 и 5 ст. 201 Арбитражного Процессуального Кодекса РФ¹⁰⁰ (далее – «АПК РФ») если арбитражным судом удовлетворены требования заявителя, обжаловавшего ненормативный акт (действие, бездействие), решения органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц, то в резолютивной части решения арбитражного суда должно в частности содержаться указание на обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя, обязанность совершить определенные действия, принять решения в установленный судом срок.

Исходя из п. 82 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57¹⁰¹ в силу п. 3 ч. 4 ст. 201 АПК РФ суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт не соответствует закону или иному нормативному правовому акту и нарушает права и законные интересы заявителя, в резолютивной части решения по делу об оспаривании ненормативного правового акта указывает, в том числе, на обязанность

⁹⁹ Письмо Министерства Финансов от 01 сентября 2014 г. № 03-05-04-01/43535 // СПС Консультант плюс.

¹⁰⁰ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Собрание законодательства Рос. Федерации. - 2002. № 30. Ст. 3012.

¹⁰¹ Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 // СПС Консультант плюс

соответствующего органа устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя.

Как указывалось выше, включение в Перечень объекта недвижимости, который не соответствует п. 1 ст. 378.2 НК, влечет для налогоплательщика уплату Налога в соответствии со Специальным порядком, что может приводить к незаконному увеличению размера налоговой обязанности. Таким образом, можно прийти к выводу, что суд, вынося решение по делу об признании Перечня недействующим, должен обязать уполномоченный орган субъекта РФ устранить допущенные нарушения прав и законных интересов налогоплательщика, в частности, исключить объект недвижимости из Перечня с момента принятия Перечня.

Аналогичная позиция высказывается в некоторых судебных решениях¹⁰². Так в Решении Арбитражного суда Московской области от 15 января 2016 г. по делу № А41-71124/2015¹⁰³ судом было указано, что Перечень по содержанию не отвечает критериям нормативного правового акта, поскольку пункты данного Перечня относятся к различным правообладателям объектов недвижимости и не касаются прав и обязанностей неопределенного круга хозяйствующих субъектов, в силу чего данный акт рассчитан на однократное применение.

Также схожая позиция была высказана в Письме ФНС России от 28 апреля 2015 г. № БС-4-11/7315, а также в Письме ФНС России от 09 февраля 2015 г. № БС-4-11/1799¹⁰⁴. В приведенных письмах указывается, что ст. 378.2 НК не предусмотрено внесение изменений в течение налогового периода в Перечень, определенный на соответствующий налоговый период, в части добавления в него новых объектов, при этом следует иметь в виду, что ошибочно включенные в Перечень объекты недвижимого имущества, а также включенные в перечень

¹⁰² Решение Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 29 июля 2015 г. по делу № А56-29799/2015 // СПС Консультант плюс; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21 июля 2015 г. № Ф05-8290/2015 по делу № А41-45121/14 // СПС Консультант плюс; Постановление Седьмого Арбитражного Апелляционного суда от 20 ноября 2015 г. по делу № А27-11081/2015 // СПС Консультант плюс.

¹⁰³ Решение Арбитражного суда Московской области от 15 января 2016 г. по делу № А41-71124/2015 // СПС Консультант плюс.

¹⁰⁴ Письмо ФНС России от 28 апреля 2015 г. № БС-4-11/7315 // СПС Консультант плюс; Письмо ФНС России от 09 февраля 2015 г. № БС-4-11/1799.

объекты, в отношении которых судом принято решение о неправомерности их включения в перечень (например, по причине несоответствия критериям отнесения объекта недвижимого имущества к объектам, в отношении которых региональным законодательством установлены особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости), должны быть исключены из перечня, определенного на соответствующий налоговый период. По мнению ФНС России, выраженному в названных письмах в случае принятия решение об исключении из Перечня объекта недвижимого имущества, налоговая база в отношении указанного объекта в соответствующем налоговом периоде определяется как среднегодовая стоимость.

Представляется, что в случае, если исключение объекта из Перечня с даты определения Перечня приводит к возникновению излишне уплаченного Налога, налогоплательщик вправе требовать возврата излишне уплаченного налога в соответствии со ст. 78 НК.

Не смотря на имеющиеся судебные решения, а также позицию ФНС России, существующая судебная практика свидетельствует о неопределенности в налоговом законодательстве по данному вопросу, а как известно все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщиков (п. 7 ст. 3 НК).

Заключение

В результате данного исследования были сделаны следующие выводы:

1. Общим признаком объектов недвижимого имущества, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК является нахождение указанных объектов на праве собственности или праве хозяйственного ведения. Наличие учета объектов недвижимого имущества, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК в качестве основных средств не является признаком указанных объектов.
2. Субъектами РФ в соответствующих законах не устанавливаются особенности определения налоговой базы применительно к Специальному порядку, поскольку такие особенности закреплены в ст. 378.2 НК. При этом регулирование субъектами РФ характеристик объектов недвижимого имущества, в отношении которых применяется Специальный порядок, не соответствует НК, поскольку субъекты РФ не уполномочены определять объект Налога.
3. В отношении определения признаков объектов недвижимого имущества, указанных в пп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК законодателем допущен пробел, поскольку не указаны пороговые значения площади помещений, которые должны учитываться для определения фактического использования таких объектов. Указанный пробел не может быть восполнен соответствующими законами субъектов РФ, поскольку субъекты РФ не уполномочены определять объект Налога.
4. Перечень объектов недвижимого имущества, определяемый субъектами РФ в соответствии с п. 7 ст. 378 НК РФ не является нормативно-правовым актом, поскольку указанный документ не соответствует признакам нормативно-правовых актов, выделяемых в доктрине и правоприменительной практике. В связи с этим, признание Перечня недействующим в части исключения из Перечня объектов, указанных в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК в случае, если включение таких объектов в Перечень было осуществлено при отсутствии признаков объектов недвижимости, указанных в ст. 378.2 НК должно осуществляться в соответствии со ст. 201 АПК РФ с момента определения

Перечня. В случае, если исключение объекта недвижимого имущества из Перечня с даты определения Перечня приводит к излишней уплате Налога, налогоплательщик вправе требовать возврата излишне уплаченного налога в соответствии со ст. 78 НК.

Список использованной литературы

Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации

Конституция Российской Федерации:

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. // Рос. газ. 2009. 21 янв. (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 дек. 2008 г. № 6-ФКЗ и от 30 дек. 2008 г. № 7-ФКЗ). СПС Консультант плюс.

Федеральные законы Российской Федерации:

2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Собрание законодательства Рос. Федерации. - 2002. № 30. Ст. 3012.
3. Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 г. № 190-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. - 2005. № 1. Ст. 16.
4. Гражданский Кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. - 1994. № 32. Ст. 3301.
5. Жилищный Кодекс РФ от 29.12.2004 № 188-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. - 2005. № 1. Ст. 14.
6. Земельный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 21 октября 2001 г. № 136-ФЗ // «Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2001. № 44. Ст. 4147.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая : федер. закон от 05 августа 2009 г. 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. № 31. Ст. 3824.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон от 31 июля 1998 г. 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. № 31. Ст. 3824.

9. О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации: федер. закон от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2001. № 44. Ст. 4148.
10. 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» федер. закон от 04 октября 2014 г. № 284-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2014. № 40. Ст. 5315.
11. О внесении изменений в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон от 02 ноября 2013 № 307-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2013. № 44. Ст. 5646.
12. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 02 апреля 2014 № 52-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2014. № 14. Ст. 1544.
13. О внесении изменений в части первую и вторую НК : федер. закон от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2014. № 48. Ст. 6663.
14. О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним: федер. закон от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1997. № 30. Ст. 3594.
15. О государственном кадастре недвижимости : федер. закон от 24 июля 2007 г. № 221-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2007 № 12. Ст. 2342.
16. О Правилах землепользования и застройки Санкт-Петербурга : закон Санкт-Петербурга от 16 февраля 2009 № 29-10 // Вестник Законодательного Собрания Санкт-Петербурга. – 2009. № 2. Ст. 53.
17. О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великий Новгород и Твери : федер. закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1997. № 30. Ст. 3582.

18. Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации : федер. закон от 06 октября 1999 г. 184-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. № 42. Ст. 5005.
19. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации : федер. закон от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2010. № 1. Ст. 2.
20. Об оценочной деятельности в Российской Федерации : федер. закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. № 31. Ст. 3813.

Постановления Правительства Российской Федерации:

21. О государственном техническом учете и технической инвентаризации в Российской Федерации объектов градостроительной деятельности : Постановление Правительства Российской Федерации от 04 декабря 2000 г. № 921 // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. № 50. Ст. 4901.

Акты федеральных органов исполнительной власти:

22. Об определении состава сведений, подлежащих включению в перечень объектов недвижимого имущества, указанных в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, и об утверждении формата их представления в электронной форме : Приказ ФНС России от 28 ноября 2014 г. № ММВ-7-11/604@ // СПС Консультант плюс.
23. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 : Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н // СПС Консультант плюс
24. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1998. № 23. С. 49.

25. Об утверждении Федерального стандарта оценки «Оценка стоимости машин и оборудования (ФСО № 10)» : Приказ Минэкономразвития России от 01 июня 2015 г. № 328 // СПС Консультант плюс.

26. Об утверждении Федерального стандарта оценки «Цель оценки и виды стоимости (ФСО № 2)» : Приказ Минэкономразвития России от 20 мая 2015 г. № 298 // СПС Консультант плюс.

Акты высших органов судебной власти Российской Федерации, имеющие нормативное содержание:

Акты Конституционного суда Российской Федерации:

27. Постановления Конституционного Суда РФ от 02 июля 2013 г. № 17-П // СПС Консультант плюс.

28. Постановление Конституционного суда от 17 ноября 1997 г. № 17-П // СПС Консультант плюс.

29. Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П // СПС Консультант плюс.

Постановления Пленумов Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации:

30. О некоторых вопросах практики рассмотрения споров о правах собственников помещений на общее имущество здания : Постановление Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 64 // СПС Консультант плюс.

31. О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости : Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28 // СПС Консультант плюс.

32. О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога : Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 54 // СПС Консультант плюс.

33. О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части : Постановление Пленума

Верховного Суда Российской Федерации от 29 ноября 2007 г. № 48 // СПС
Консультант плюс.

*Нормативно-правовые акты и иные официальные документы субъектов
Российской Федерации и органов местного самоуправления:*

34. О применении результатов кадастровой стоимости объектов недвижимости в
Республике Марий Эл : Постановление Правительства Республики Марий Эл
от 22 сентября 2014 г. № 511 // СПС Консультант плюс.
35. О порядке определения вида фактического использования зданий (строений,
сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения :
Постановление от 14 мая 2014 г. № 257-ПП // Вестник Мэра и Правительства
Москвы. – 2014. № 28. Ст. 43.
36. Вопросы реализации статьи 378.2 части второй Налогового кодекса
Российской Федерации : Постановление Правительства Республики Марий
Эл от 30 декабря 2014 г. № 711 // СПС Консультант плюс.
37. Закон Новосибирской области от 16 октября 2003 г. № 142-ОЗ // СПС
Консультант плюс.
38. Закон г. Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 // СПС Консультант плюс.
39. Закон Магаданской области от 20 ноября 2003 г. № 382-ОЗ // СПС
Консультант плюс.
40. Закон Московской области от 21 ноября 2003 г. № 150/2003-ОЗ // СПС
Консультант плюс.
41. Закон Республики Алтай от 21 ноября 2003 г. № 16-1 // СПС Консультант
плюс.
42. Закон Ивановской области от 24 ноября 2003 г. № 109-ОЗ // СПС
Консультант плюс.
43. Закон Костромской области от 24 ноября 2003 г. № 153-ЗКО // СПС
Консультант плюс.

44. Закон Республики Ингушетия от 24 ноября 2003 г. № 59-РЗ // СПС Консультант плюс.
45. Закон Республики Коми от 24 ноября 2003 г. № 67-РЗ // СПС Консультант плюс.
46. Закон Саратовской области от 24 ноября 2003 г. № 73-ЗСО // СПС Консультант плюс.
47. Закон Сахалинской области от 24 ноября 2003 г. № 442 // СПС Консультант плюс.
48. Закон Тульской области от 24 ноября 2003 г. № 414-ЗТО // СПС Консультант плюс.
49. Закон Псковской области от 25 ноября 2003 г. № 316-ОЗ // СПС Консультант плюс.
50. Закон Самарской области от 25 ноября 2003 г. № 98-ГД // СПС Консультант плюс.
51. Закон Кемеровской области от 26 ноября 2003 г. № 60-ОЗ // СПС Консультант плюс.
52. Закон Курганской области от 26 ноября 2003 г. № 347 // СПС Консультант плюс.
53. Закон г. Санкт-Петербурга от 26 ноября 2003 г. № 684-96 // СПС Консультант плюс.
54. Закон Ставропольского края от 26 ноября 2003 г. № 44-кз // СПС Консультант плюс.
55. Закон Алтайского края от 27 ноября 2003 г. № 58-ЗС // СПС Консультант плюс.
56. Закон Белгородской области от 27 ноября 2003 г. № 104 // СПС Консультант плюс.
57. Закон Кабардино-Балкарской Республики от 27 ноября 2003 г. № 102-РЗ // СПС Консультант плюс.
58. Закон Кировской области от 27 ноября 2003 г. № 209-ЗО // СПС Консультант плюс.

59. Закон Липецкой области от 27 ноября 2003 г. № 80-ОЗ // СПС Консультант плюс.
60. Закон Нижегородской области от 27 ноября 2003 г. № 109-З // СПС Консультант плюс.
61. Закон Пензенской области от 27 ноября 2003 г. № 544-ЗПО // СПС Консультант плюс.
62. Закон Республики Хакасия от 27 ноября 2003 г. № 73 // СПС Консультант плюс.
63. Закон Свердловской области от 27 ноября 2003 г. № 35-ОЗ // СПС Консультант плюс.
64. Закон Тверской области от 27 ноября 2003 г. № 85-ЗО // СПС Консультант плюс.
65. Закон Томской области от 27 ноября 2003 г. № 148-ОЗ // СПС Консультант плюс.
66. Закон Тюменской области от 27 ноября 2003 г. № 172 // СПС Консультант плюс.
67. Закон Удмуртской Республики от 27 ноября 2003 г. № 55-РЗ // СПС Консультант плюс.
68. Закон Челябинской области от 27 ноября 2003 г. № 189-ЗО // СПС Консультант плюс.
69. Закон Амурской области от 28 ноября 2003 г. № 266-ОЗ // СПС Консультант плюс.
70. Закон Приморского края от 28 ноября 2003 г. № 82-КЗ // СПС Консультант плюс.
71. Закон Республики Башкортостан от 28 ноября 2003 г. № 43-з // СПС Консультант плюс.
72. Закон Республики Северная Осетия–Алания от 28 ноября 2003 г. № 43-РЗ // СПС Консультант плюс.
73. Закон Республики Татарстан от 28 ноября 2003 г. № 49-ЗРТ // СПС Консультант плюс.

74. Закон Республики Дагестан от 8 октября 2004 г. № 22 // СПС Консультант плюс.
75. Закон Хабаровского края от 10 ноября 2005 г. № 308 // СПС Консультант плюс.
76. Закон Чеченской Республики от 13 октября 2006 г. № 33-РЗ // СПС Консультант плюс.
77. Закон Новгородской области от 30 сентября 2008 г. № 384-ОЗ // СПС Консультант плюс.
78. Закон Ханты-Мансийского автономного округа — Югры от 29 ноября 2010 г. № 190-ОЗ // СПС Консультант плюс.
79. Постановление Правительства Москвы от 28 ноября 2014 г. № 700-ПП // СПС Консультант плюс.
- Ненормативные акты органов государственной власти:*
80. О бюджетной политике в 2012 - 2014 гг. : бюджетное послание Президента России о бюджетной политике в 2012–2014 гг. от 29 июня 2011 г. // Парламентская газета. – 2011. № 32. Ст. 20.
81. Письмо Минфина РФ от 20 января 2009 г. № 03-05-04-01/07 // СПС Консультант плюс.
82. Письмо Минфина России от 02 июня 2014 г. № 03-05-05-01/26195 // СПС Консультант плюс.
83. Письма Минфина России от 02.06.2015 № 03-05-05-01/31824, ФНС России от 29.05.2015 № ГД-2-3/647@ // СПС Консультант плюс.
84. Письмо Минфина России от 17.06.2015 № 03-05-05-01/35000 // СПС Консультант плюс.
85. Письмо Минфина России от 11 апреля 2007 г. № 03-05-06-01/30 // СПС Консультант плюс.
86. Письмо Минфина России от 01 ноября 2012 г. № 03-05-05-02/112 // СПС Консультант плюс.
87. Письмо Минфина России от 06.03.2014 № 03-05-05-04/9776 // СПС Консультант плюс.

88. Письмо ФНС России от 15 ноября 2013 г. № БС-4-11/20611 // СПС Консультант плюс.
89. Письмо ФНС России от 15 ноября 2013 г. № БС-4-11/20611 // СПС Консультант плюс.
90. Письмо ФНС России от 06 июля 2014 г. № БС-4-11/10837@ // СПС Консультант плюс.
91. Письмо ФНС России от 09 февраля 2015 г. № БС-4-11/1799 // СПС Консультант плюс;
92. Письмо ФНС России от 23 марта 2015 г. № БС-4-11/4606@ // СПС Консультант плюс.
93. Письмо ФНС России от 28 апреля 2015 г. № БС-4-11/7315 // СПС Консультант плюс.
- Материалы судебной практики*
94. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 04 марта 2015 г. № 13АП-26207/2014 по делу № А56-42728/2014 // СПС Консультант плюс.
95. Решение Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 29 июля 2015 г. по делу № А56-29799/2015 // СПС Консультант плюс.
96. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 6 мая 2009 г. по делу № Ф03-1793/2009 // СПС Консультант плюс;
97. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 октября 2009 г. по делу № А58-8541/2008 // СПС Консультант плюс.
98. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21 ноября 2009 г. по делу № А17-695/2009 // СПС Консультант плюс.
99. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 8 ноября 2010 г. по делу № А28-804/2010 // СПС Консультант плюс.
100. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 января 2011 г. по делу № А05-1778/2010 // СПС Консультант плюс.
101. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14 февраля 2012 г. по делу № А46-6603/2011 // СПС Консультант плюс.

102. Определение Верховного суда РФ от 12 ноября 2014 г. № 5-АПГ14-53 // СПС Консультант плюс.
103. Решение Московского Городского Суда от 29 апреля 2015 г. по делу № 3-264/2015 // СПС Консультант плюс.
104. Решение Верховного Суда Республики Башкортостан от 8 июня 2015 г. по делу № 3-195/2015 // СПС Консультант плюс.
105. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.07.2015 г. № Ф05-8290/2015 по делу № А41-45121/14 // СПС Консультант плюс.
106. Решение Московского городского суда от 31.08.2015 по делу № 3-0366/2015 // СПС Консультант плюс.
107. Решение Московского городского суда от 22 сентября 2015 г. по делу № 3-0545/2015 // СПС Консультант плюс.
108. Решение Московского Областного Суда от 27 октября 2015 г. по делу № 3-404/2015 // СПС Консультант плюс.
109. Решение Московского городского суда от 22.12.2015 по делу № 3а-840/2015 // СПС Консультант плюс.
110. Определение Верховного Суда РФ от 24 декабря 2015 г. по делу № 38-АПГ15-9 // СПС Консультант плюс.
111. Решение Арбитражного суда Московской области от 15 января 2016 г. по делу № А41-71124/2015 // СПС Консультант плюс.
112. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06 марта 2013 г. по делу № А46-27537/2012.
113. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 28 сентября 2015 г. № 08АП-8884/2015 по делу № А46-5413/2015 // СПС Консультант плюс.
114. Постановление Седьмого Арбитражного Апелляционного суда от 20 ноября 2015 г. по делу № А27-11081/2015 // СПС Консультант плюс.

Специальная литература:

Книги:

115. Налоговое право : Учебник для вузов / Под. Ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.
116. Налоговое право России. Особенная часть / под ред. Н. А. Шевелевой [и др.] – М. : Юристъ, 2004. – 670 с.
117. Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах / И. В. Горский, О. В. Медведева, Т. Г. Лебединская, Е. А. Юдин – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2015. – 176 с.
118. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс, 2015. – 729 с.

Статьи:

119. Волович, Н. В. Переход к налогообложению объектов капитального строительства по их кадастровой стоимости / Н. В. Волович // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2014. – № 9. – С. 71–89.
120. Емельянова, Е. В. Налог на имущество организаций: налоговая база - кадастровая стоимость / Е. В. Емельянова // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 1. – С. 39–47.
121. Зрелов, А. Какие предусмотрены особенности расчета налоговой базы налога на имущество организаций по кадастровой стоимости имущества / А. Зрелов // Налоговый вестник. - 2014. - № 3. С. 61 - 62.
122. Климова, М. А. Налоги на имущество: ставки и льготы / М. А. Климова // Редакция Российской газеты. – 2015. – № 16. – 81 с.
123. Лепехина, О. Ю. Проблемы перехода к единому налогу на недвижимость / О. Ю. Лепехина // Альманах современной науки и образования. – 2013. – № 4. – С. 113–118.
124. Никитин В. В. Налог на имущество организаций / В. В. Никитин // Единый налог на вмененный доход: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2015. № 5. С. 43-47.

125. Смирнова, Е. Кадастровая стоимость имущества организаций. Актуальные вопросы налогообложения / Е. Смирнова // Финансовая газета. – 2015. – № 38. – С. 21–25.
126. Шевелева Н.А., Братко Т.Д. Виды налоговых льгот в современной практике налогообложения: проблемы налогово-правового и бюджетно-правового регулирования // Закон. 2014. № 12. С. 90 - 103.

Диссертации:

127. Пылаева, А.В. Методика налогообложения и кадастровой оценки недвижимости : дис. ... -д-ра экон. наук :08.00.10 / А.В. Пылаева. - Нижний Новгород, 2016. – 301 с.

Интернет –ресурсы:

128. О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : проект федер. закона № 51763-4. – Режим доступа: <http://asozd2.duma.gov.ru/mai№.№sf/%28Spravka№ew%29?Ope№Age№t&R№=51763-4&02/>.
129. О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : пояснительная записка к проекту федер. закона № 5 1 7 6 3 - 4 . – Р е ж и м д о с т у п а : <http://asozd2.duma.gov.ru/mai№.№sf/%28Spravka№ew%29?Ope№Age№t&R№=51763-4&02/>.