

## Недвижимость не зарегистрирована : следует ли платить налог на имущество?

**Е. В. Краснова,**  
эксперт по методологии  
бухгалтерского учета  
и налогообложения

Ни Налоговый кодекс РФ, ни законодательство о бухгалтерском учете не содержат такого условия для налогообложения имущества организации и его постановки на учет в качестве основного средства, как наличие у организации права собственности на объект недвижимости, зарегистрированный в установленном порядке. Что важно на самом деле?

### Что значит: зарегистрирован в установленном порядке

С 1 января 2017 г. отношения, возникающие в связи с осуществлением на территории нашей страны государственной регистрации прав на недвижимое имущество, регулируются Федеральным законом 13.07.15 № 218-ФЗ "О государственной регистрации недвижимости". Договоры и другие сделки в отношении недвижимого имущества включены в предусмотренный п. 2 ст. 14 Закона № 218-ФЗ перечень оснований для осуществления государственной регистрации прав. Государственная регистрация перехода права собственности при отчуждении недвижимости на основании договора осуществляется по заявлению сторон договора. Факт государственной регистрации прав на недвижимое имущество удостоверяется выпиской из Единого государственного реестра недвижимости (а не свидетельством о госрегистрации как было раньше).

В силу п. 1 ст. 16 Закона № 218-ФЗ государственный кадастровый учет и регистрация прав осуществляются в течение определенных сроков с даты приема заявления и соответствующих документов. Так,

срок должен составлять семь рабочих дней с даты приема заявления и документов органом регистрации прав. Или девять рабочих дней с даты приема заявления и документов, если те поданы в МФЦ.

Иными словами, уже невозможна существовавшая несколько лет назад ситуация, когда регистрация могла длиться месяцами, а в это время объект активно эксплуатировался. Другое дело, что руководство организации может затягивать регистрацию вновь возведенного объекта, особенно если тот предназначен для собственных нужд этой организации. Обычно это делается, чтобы не признавать недвижимость объектом основных средств и не платить налог на имущество. На самом деле, такие действия нецелесообразны и зачастую чреватые санкциями со стороны налоговых органов.

### Эксплуатируемая недвижимость – объект основных средств

Пунктом 1 ст. 374 НК РФ определено, что объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе пере-

Факт государственной регистрации прав на недвижимое имущество удостоверяется выпиской из Единого государственного реестра недвижимости

Активы, фактически эксплуатируемые организацией и приносящие ей экономические выгоды, но при этом документально не введенные в эксплуатацию и не учтенные в составе основных средств, тем не менее, обладают всеми признаками основного средства, установленными п. 4 ПБУ 6/01

данное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Признаки основных средств даны в п. 4 ПБУ 6/01:

- 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;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Как видим, во-первых, законодательство связывает постановку объекта в качестве основного средства с соблюдением условий, перечисленных в п. 4 ПБУ 6/01, и доведением объекта до состояния готовности и возможности эксплуатации. При этом обязательным условием для постановки на учет объекта в качестве основного средства является его пригодность к использованию для выполнения определенных задач. И, во-вторых, п. 4 ПБУ 6/01 не содержит условий о государственной регистрации объекта.

В соответствии с п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.03 № 91н) по объектам недвижимо-

сти, по которым закончены капитальные вложения, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Причем объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, должны приниматься к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Минфином России неоднократно разъяснялось, что активы, фактически эксплуатируемые организацией и приносящие ей экономические выгоды, но при этом документально не введенные в эксплуатацию и не учтенные в составе основных средств, тем не менее, обладают всеми признаками основного средства, установленными п. 4 ПБУ 6/01. Поэтому они подлежат обложению налогом на имущество (письмо от 08.06.12 № 03-05-05-01/31 и др.).

В соответствии с правовой позицией ВАС РФ, изложенной в п. 8 информационного письма от 17.11.11 № 148, при рассмотрении споров, связанных с исчислением базы по налогу на имущество, необходимо иметь в виду следующее. Если конкретное имущество требует доведения до состояния готовности и возможности эксплуатации, то оно может учитываться в качестве основного средства и признаваться объектом налогообложения только после осуществления необходимых работ и формирования в установленном порядке первоначальной стоимости с учетом соответствующих расходов.

Факт отсутствия акта приемки-передачи основных средств и ввода объекта в эксплуатацию при фактическом использовании объекта в хозяйственной деятельности не является основанием для непринятия объекта на учет как основного средства и осво-

Если объект не имеет госрегистрации, однако введен в эксплуатацию, да еще сдается в аренду, его следует считать объектом основных средств и включать его стоимость в базу по налогу на имущество

бождения имущества от налогообложения (постановление АС Уральского округа от 07.09.17 № Ф09-5209/17 по делу № А60-49363/2016).

Следует знать, что в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, в том числе в случае отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

### **Сдача объекта в аренду обязывает признать его основным средством**

Если объект не имеет госрегистрации, однако введен в эксплуатацию, да еще сдается в аренду, его следует считать объектом основных средств и включать его стоимость в базу по налогу на имущество. В противном случае не избежать санкций со стороны налоговой инспекции.

Как это может произойти, рассмотрим на примере случая из практики АС Поволжского округа (постановление от 12.12.17 № Ф06-26918/17 по делу № А65-29358/2016).

Компания имела в собственности здание, которое числилось в учете как объект незавершенного строительства с готовностью 70 %. Иными словами, формально оно не было введено в эксплуатацию и поставлено на учет на счет 01 "Основные средства".

Налоговая инспекция в ходе проверки сочла, что компания таким образом занизила налоговую базу в виде среднегодовой стоимости имущества. По мнению налоговиков, объект следовало принять к бухгалтерскому учету в качестве основного сред-

ства, поскольку он был приведен в состояние, пригодное для использования, т. е. были произведены все затраты, связанные с приобретением (строительством, созданием) и приведением его в состояние готовности к эксплуатации (независимо от ввода его в эксплуатацию).

Между тем выяснилось, что объект был обеспечен теплом, водой, электроэнергией, телефонной связью, каналами электронной связи, а также сдавался в аренду. Более того, в здании функционировал автосалон, реальность существования которого доказывала в том числе карточка регистрации контрольно-кассовой техники.

Суд не принял доводы компании, что в аренду передавался объект незавершенного строительства, поскольку реально объект находился в эксплуатации, использовался в деятельности, приносящей доход, вследствие чего его стоимость следовало учитывать на счете 01 "Основные средства", и он подлежал обложению налогом на имущество.

Кстати, в рассмотренной ситуации спорный объект являлся частью более крупного объекта. Кроме того, спорный объект достраивался, а его балансовая стоимость увеличивалась. Однако суд не принял это в качестве аргументов в пользу налогоплательщика.

### **Объект зарегистрирован, но не эксплуатируется на полную мощность**

Иногда на практике возможны диаметрально противоположные ситуации, когда права на недвижимость зарегистрированы, однако объект не доведен до пригодного к эксплуатации состояния и в полной мере эксплуатироваться не может. Обычно собственники таких объектов платят налог на

Зарегистрированная, но не доведенная до состояния, пригодного к эксплуатации недвижимость не должна признаваться в качестве объекта основных средств

имущество и спешно приводят их в рабочее состояние. Однако имеется арбитражная практика, свидетельствующая о том, что здание, которое эксплуатируется лишь на 5 %, может не признаваться объектом основных средств.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа рассмотрел спор, когда построенный объект недвижимости мог эксплуатироваться лишь на 5 % мощности. Судьи решили, что факт регистрации права собственности на построенную недвижимость сам по себе не означает, что объект готов к эксплуатации. При этом частичное использование имущества (на 5 %) в условиях невозможности его нормального функционирования было истолковано как подготовка к последующей деятельности. В итоге суд определил, что зарегистрированная, но не доведенная до состояния, пригодного к эксплуатации недвижимость не должна признаваться в качестве объекта основных средств и включаться в базу по налогу на имущество (постановление от 31.07.14 № Ф06-12977/13).

Аргументировалась данная точка зрения следующим образом. Согласно п. 4 ПБУ 6/01 объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства, если одновременно выполняются следующие условия:

— 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;

— объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев;

— организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

— объект способен приносить организации экономические выгоды (доходы) в будущем.

Все перечисленное не может толковаться как допускающее признание в качестве основных средств таких объектов, в отношении которых еще необходимо осуществление дополнительных капитальных вложений для доведения их до состояния готовности и возможности эксплуатации.

Суд счел, что регистрация права собственности на законченный капитальным строительством объект недвижимости сама по себе не означает соответствие этого объекта названному условию и не может рассматриваться в качестве безусловного доказательства, свидетельствующего о доведении объекта до состояния готовности и возможности его эксплуатации.

\*\*\*

Подведем итоги. Для того, чтобы можно было отнести объект недвижимости в состав основных средств и включить в базу по налогу на имущество, необходимо, чтобы он был пригоден к эксплуатации. При этом не имеет особого значения, имеется ли акт приемки-передачи, был ли объект недвижимости внесен в Единый государственный реестр недвижимости, и введен ли он в эксплуатацию официально ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая; [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
2. О государственной регистрации недвижимости: Федеральный закон от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ, с изменениями и дополнениями // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. — 2001. — № 20, 14 мая.
4. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. — 2004. — № 4, 26 января.