

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА И ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ, НА КОТОРЫХ ОНИ РАСПОЛОЖЕНЫ

Кулаков Кирилл Юрьевич,

Общественный уполномоченный Правительства Москвы
по вопросам судебной экспертизы, кадастровой оценке и оспариванию КС,
Председатель Комитета по кадастровой оценке и оспариванию КС НО СРОО,
Первый заместитель Генерального директора ЦНЭС, профессор НИУ МГСУ

Деловая Россия, НО ТЦА, 26 февраля 2021 года

ИДЕНТИФИКАЦИЯ ОБЪЕКТОВ **НЗС** КАК ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Объектом незавершенного строительства (ОНЗС) является объект капитального строительства, строительство которого не завершено в установленном порядке, при этом степень выполненных работ по созданию этого объекта позволяет его идентифицировать в качестве самостоятельного **объекта недвижимого имущества** (недвижимой вещи).

В соответствии с положениями ст. 1 Градостроительного кодекса РФ объекты незавершенного строительства, то есть объекты, строительство которых не завершено, **отнесены к объектам капитального строительства** наряду с зданиями, строениями, сооружениями.

При этом согласно положениям ст. 130 Гражданского кодекса РФ объекты незавершенного строительства также **отнесены к недвижимому имуществу** (недвижимым вещам, прочно связанным с землей, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно).

Сведения об ОНЗС наряду со сведениями об иных объектах, которые прочно связаны с землей, то есть перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, вносятся в рамках государственного кадастрового учета недвижимого имущества в ЕГРН, что также позволяет делать **выводы об отнесении объектов незавершенного строительства к объектам недвижимости** (ст. 1 Федерального закона от 13.07.2015 N 218-ФЗ "О государственной регистрации недвижимости" (далее - Закон N 218-ФЗ)).

При этом объект незавершенного строительства **может быть поставлен на кадастровый учет, когда степень выполненных работ по созданию этого объекта позволяет его идентифицировать в качестве самостоятельного объекта недвижимого имущества** (п. 3 Обзора судебной практики по делам, связанным с оспариванием отказа в осуществлении кадастрового учета (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 30.11.2016)).

Важно отметить, что при разрешении вопроса о признании правомерно строящегося объекта недвижимой вещью (объектом незавершенного строительства) необходимо установить, **что на нем по крайней мере полностью завершены работы по сооружению фундамента или аналогичные им работы** (п. 1 ст. 130 ГК РФ). Данная правовая позиция была высказана в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации" (п. 38).

Объект незавершенного строительства подлежит государственному кадастровому учету, и в отношении его может быть зарегистрировано право собственности (часть 7 [статьи 1](#), [статья 40](#) Федерального закона от 13 июля 2015 года N 218-ФЗ "О государственной регистрации недвижимости").

Право собственности на объект незавершенного строительства по общему правилу возникает с момента государственной регистрации права собственности ([статьи 131](#) и [219 ГК РФ](#), п. 21 [информационного письма](#) Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. N 51 "Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда").

Объекты незавершенного строительства, права на которые не зарегистрированы в установленном порядке, изъяты из гражданского оборота до момента государственной регистрации прав на них, а совершаемые с ними сделки являются ничтожными как противоречащие закону.

Объект незавершенного строительства в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 401 НК РФ является **объектом налогообложения**.

Объект незавершенного строительства может признаваться объектом налогообложения только при следующих условиях:

- зарегистрированы соответствующие права на данный объект незавершенного строительства;
- определена его [кадастровая стоимость](#).

Физические лица становятся налогоплательщиками только с момента возникновения права собственности на объекты недвижимости, поэтому и налог в отношении объекта незавершенного строительства надо платить только с того момента, как он был зарегистрирован.

Налог на имущество по НЗС для физлиц

ВАЖНО!

С 2020 года налог на имущество рассчитывается только по кадастровой стоимости.

Ставки налога при расчете на основе кадастровой стоимости зависят от назначения и стоимости незавершенного объекта (п. 2 ст. 406 НК РФ):

0,1% — для НЗС жилья (по решению местных властей данная ставка может снижаться до нуля или увеличиваться, но не более чем в 3 раза);

2% — для НЗС административных, торговых и дорогих (более 300 млн руб.) объектов;

0,5% — для НЗС прочих объектов.

Предельные ставки налога от инвентаризационной стоимости определены только стоимостью объекта (п. 4 ст. 406 НК РФ):

0,1% — не более 300 тыс. руб.;

0,1–0,3% — от 300 тыс. до 500 тыс. руб.;

0,3–2% — более 500 тыс. руб.

Налог на имущество по НЗС для физлиц

Административные, торговые и дорогие (более 300 млн руб.) объекты **не льготируются** (п. 5 ст. 407 НК РФ), а по остальным льгота может быть применена только к одному объекту недвижимости каждого вида по выбору налогоплательщика при наличии документального подтверждения права на нее. Документы на льготу подаются в ИФНС вместе с заявлением о ее предоставлении не позднее 1 ноября года, за который будет рассчитан налог (п. 7 ст. 407 НК РФ).

Льгованию не подлежат также объекты, используемые в предпринимательской деятельности. К НЗС, которое, являясь недостроем, еще не используется в предпринимательских целях, льгота может быть применена. Однако если ИФНС будет выявлен факт такого использования НЗС, то налог на это имущество начислят.

Расчет налога осуществляет ИФНС и высылает уведомление вместе с платежным документом налогоплательщику-физлицу с таким расчетом, чтобы физлицо получило комплект документов на уплату налога не позднее чем за 30 дней до наступления срока платежа (п. 2 ст. 52 НК РФ).

Если на объект НЗС оформлена общая или долевая собственность, то налогоплательщиками будут все его собственники в равных или пропорциональных доле частях соответственно (п. 3 [ст. 408 НК РФ](#)).

Налог на имущество по НЗС для физлиц

Если объект возник в течение налогового года, то его кадастровая стоимость для целей налогообложения принимается на дату регистрации в кадастре. В случае выявления ошибки в кадастровой стоимости пересчет налога делается с периода такой ошибки. При спорной кадастровой стоимости изменения налога учитываются начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости (п. 2 ст. 403 НК РФ).

Если право собственности на объект существует неполный год, то расчет делается с учетом коэффициента, снижающего налог в пропорции к количеству полных месяцев фактического нахождения в собственности. При этом полным месяцем считается тот, в котором право собственности возникло до 15 числа или прекратилось после 15 числа (п. 5 ст. 408 НК РФ).

Так же, с учетом количества месяцев фактического наличия права на собственность, учитывается льгота по налогу. При этом месяцы возникновения и исчезновения права на льготу считаются полными (п. 6 ст. 408 НК РФ).

Если налогоплательщик, имеющий НЗС в собственности, не получил уведомления ИФНС на уплату налога, и они ни разу ему не приходили, ему **необходимо проинформировать налоговую инспекцию о наличии объекта налогообложения** (п. 2.1 ст. 23 НК РФ).

Налог на имущество по НЗС для **юр. лиц**

Объекты НЗС, находящиеся в распоряжении юрлиц, не являются предметом обложения налогом на имущество, если они не готовы для использования в процессе производства. Факт готовности определяет само юрлицо. Однако это не означает, что объект НЗС можно сколько угодно долго держать в стадии незавершенного.

Особенно опасен в этом отношении этап опытной эксплуатации. Если на этом этапе не осуществляется необходимая доработка объекта (не продолжают вкладываться средства в доведение его технических характеристик до проектных), а в производстве продукции он систематически участвует, то безопаснее ввести его в состав основных средств и обложить налогом на имущество. **В противном случае ИФНС может признать его объектом налогообложения**, и суд с ней согласится (постановление Арбитражного суда Уральского округа [от 12.03.2015 № Ф09-9720/14](#)).

Налог по кадастровой стоимости следует исчислять при выполнении следующих условий: объект поименован в соответствующем законе РФ, сведения об этом объекте есть в Едином государственном реестре недвижимости, по нему определена кадастровая стоимость.

При невыполнении этих условий указанный объект может быть объектом обложения налогом на имущество по среднегодовой стоимости, **если организация признает его объектом основных средств.**

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ и АРЕНДНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ, НА КОТОРЫХ РАСПОЛОЖЕНЫ ОБЪЕКТЫ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

В соответствии со ст. 389 НК РФ объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен налог.

Налогоплательщиками налога (далее в настоящей главе - налогоплательщики) признаются организации и физические лица, **обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 настоящего Кодекса, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено настоящим пунктом.**

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды.

Статья 390 НК РФ. Налоговая база

Налоговая база определяется как **кадастровая стоимость земельных участков**, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со [статьей 389](#) настоящего Кодекса.

**База для расчета арендной платы (в ряде субъектов РФ):
кадастровая стоимость - ???**

Статья 394 НК РФ. Налоговая ставка

1. Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать:

1) 0,3 процента в отношении земельных участков:

отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности);

не используемых в предпринимательской деятельности, приобретенных (предоставленных) для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства или огородничества, а также земельных участков общего назначения, предусмотренных [Федеральным законом](#) от 29 июля 2017 года N 217-ФЗ "О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ";

Статья 394 НК РФ. Налоговая ставка

ограниченных в обороте в соответствии с [законодательством](#) Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

2) **1,5 процента в отношении прочих земельных участков.**

2. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от [категорий](#) земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

ПРОБЛЕМА: завышенная КС.

РЕШЕНИЕ: оспаривание КС, установление КС в размере РС

АРЕНДНАЯ ПЛАТА ЗА ЗЕМЕЛЬНЫЕ УЧАСТКИ

База для расчета арендной платы (в ряде субъектов РФ):
кадастровая стоимость - ???

ПРОБЛЕМА: завышенная КС.

РЕШЕНИЕ: оспаривание КС, установление КС в
размере РС

НЮАНСЫ: невозможность пересчета АП за
ретроспективные года налогового цикла

!!! НОВАЯ ПРОБЛЕМА: Постановление Правительства
Москвы № 2019-ПП от 19.11.2020 г.

Постановление Правительства Москвы № 2019-ПП от 19.11.2020 г.

Внести изменения в постановление Правительства Москвы от 10 сентября 2013 г. N 593-ПП («изменение ВРИ»):

$$П = (КС2 - КС1) \times С \times К ,$$

где k - коэффициент местоположения, равный:

- **2,0** - для земельных участков, расположенных в границах территории города Москвы, за исключением территории Троицкого и Новомосковского административных округов города Москвы;
- **8,0** - для земельных участков, расположенных в границах территории Троицкого и Новомосковского административных округов города Москвы."

Постановление Правительства Москвы № 2019-ПП от 19.11.2020 г.

Приложение 8

Порядок определения ставки арендной платы по договорам аренды, предусматривающим строительство (реконструкцию) объекта капитального строительства

Ставка арендной платы определяется в процентах от кадастровой стоимости земельного участка по формуле:

$$\text{СТАВКА} = \sum_{i=1}^n \frac{P_i \times S_i}{\text{КСЗУ}} \times k \times k1 \times k2 \times 100\%$$

где:

n - количество видов функционального назначения помещений в объекте(ах) капитального строительства в соответствии с градостроительным планом земельного участка.

S_i - общая площадь помещения i -го вида функционального назначения в объекте(ах) капитального строительства (кв. м).

i - вид функционального назначения объекта(ов) капитального строительства и (или) помещения i -го вида функционального назначения в объекте(ах) капитального строительства в соответствии с градостроительным планом земельного участка.

P_i - базовый стоимостной показатель помещения i -го вида функционального назначения в объекте(ах) капитального строительства (рублей за один квадратный метр помещения i -го вида функционального назначения). Определяется в соответствии с таблицей 1 настоящего приложения.

КСЗУ - кадастровая стоимость земельного участка (руб.).

k - коэффициент ренты. Определяется в соответствии с таблицей 2 настоящего приложения. При этом для целей, указанных в пунктах 3.5(1).1 и 3.7.1.1 настоящего постановления, размер коэффициента ренты уменьшается на 15 процентов.

k_1 - коэффициент местоположения, равный:

- 1,0 - для жилого здания;

- 0,5 - для объекта строительства (реконструкции), расположенного в пределах внутренних границ Третьего транспортного кольца города Москвы (за исключением жилого здания), а также гостиницы (иных объектов, одним из которых является гостиница, а остальные объекты, строительство (реконструкцию) которых планируется осуществлять на земельном участке, включены в приложение 4 к настоящему постановлению).

k_2 - коэффициент доходности земельного участка равняется 1, а в случае, если кадастровая стоимость земельного участка установлена в размере его рыночной стоимости, определяется по формуле:

$$\frac{P_{A1} \times 100}{P_{A2} \times 100} \times \frac{КСЗУ_2}{КСЗУ_1}$$

где:

R_{A1} - рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг по городу Москве для вида экономической деятельности "Строительство жилых и нежилых зданий" в первом квартале года, в котором кадастровая стоимость земельного участка установлена в размере его рыночной стоимости (%). Ежеквартально публикуется в открытых данных Федеральной службой государственной статистики;

R_{A2} - рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг по городу Москве для вида экономической деятельности "Строительство жилых и нежилых зданий" в первом квартале года, предшествующего году, в котором кадастровая стоимость земельного участка установлена в размере его рыночной стоимости (%). Ежеквартально публикуется в открытых данных Федеральной службой государственной статистики;

$КСЗУ_1$ - кадастровая стоимость земельного участка, установленная в размере его рыночной стоимости в рублях;

$КСЗУ_2$ - кадастровая стоимость земельного участка, установленная в порядке, определенном статьей 14 или статьей 16 Федерального закона от 3 июля 2016 г. N 237-ФЗ "О государственной кадастровой оценке", в рублях.

СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ !

КОНТАКТЫ:

Кулаков Кирилл Юрьевич

- Общественный уполномоченный Правительства Москвы по вопросам судебной экспертизы, кадастровой оценке и оспаривания КС,
- Председатель Комитета по кадастровой оценке и оспариванию кадастровой стоимости Национального объединения СРОО,
- Первый заместитель Генерального директора ЦНЭС,
- Президент Союза ФЭСэ,
- Профессор НИУ МГСУ, д.э.н., FRICS

Моб. тел.: 8-916-688-06-25

E-mail: kkulakov@bk.ru