

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КАДАСТР НЕДВИЖИМОСТИ И ЕГО РОЛЬ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ИМУЩЕСТВА

© 2008 Д.А. Смирнов*

Ключевые слова: кадастр недвижимости, налогообложение имущества, учет объектов недвижимости, регистрация и учет имущества, информационное обеспечение имущественных отношений, кадастровый инженер.

Рассмотрены роль и значение учета объектов имущества при налогообложении. Осуществлен анализ и определены направления развития современных систем учета объектов имущества. Раскрываются позитивные стороны и отдельные недоработки Закона “О государственном кадастре недвижимости” и сформулированы предложения по реформированию системы учета и оценки объектов имущества.

Недвижимость всегда относилась к одному из главных источников дохода в рыночной экономике и, несмотря на развитие сферы нематериальных услуг и новых информационных и компьютерных технологий, продолжает являться основой формирования ВВП. Более того, в развитых странах в самой сфере рынка недвижимости создается до 20% ВВП.

Одновременно недвижимое имущество и земля (как собственность) входят в число наиболее распространенных объектов для налогообложения. Абсолютное большинство государств применяет налогообложение имущества и земли как один из основных источников формирования местных (региональных) бюджетов.

В России указанные платежи также присутствуют в налоговой системе на региональном (налог на имущество организаций) и местном уровнях (земельный налог и налог на имущество физических лиц), однако их роль и регулирующее значение менее значимы по сравнению с западными странами. Это обусловлено рядом причин: более чем 50-летняя государственная собственность на имущественные объекты, преимущественно экстенсивный путь развития землепользования, низкий уровень доходов значительной части населения и др. Однако представляется более важным рассмотреть перспективы развития имущественного налогообложения в России, выделить основные сложности, возникающие при совершенствовании этого вида налогов.

В рамках реформирования и кодифицирования налоговой системы в России в 1997 г. предлагался вариант¹ развития имущественного налогообложения, суть которого заключалась в возможности введения на территории субъекта Федерации не трех действующих налогов, а одного платежа - налога на недвижимость. Практика налогообложения объединенного объекта (земля и недвижимое имущество, находящееся на нем) существует в некоторых странах Центральной Европы, а также в США и Канаде. Для практической реализации данного варианта с 1997 по 2005 г. в двух городах (Тверь и Великий Новгород) проводился эксперимент по налогообложению недвижимости².

Однако специфика имущественных платежей по сравнению с другими видами налогов заключается в необходимости проведения значительного объема подготовительных работ до момента введения соответствующего платежа. Речь идет о формировании системы учета объектов имущества, подлежащих (и не подлежащих) налогообложению, разработке и отладке методики определения налоговой базы по таким объектам, о механизме предоставления сведений, необходимых для расчета суммы налога (как государственным органам, так и самим налогоплательщикам), о порядке и сроках пересмотра сформированной налоговой базы и многих иных вопросах.

Правильность определения стоимости имущества и его учет являются важнейшими

* Смирнов Денис Александрович, кандидат экономических наук, докторант Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации, г. Москва.

составляющими, без которых невозможно налогообложение. По существу, учет, оценка и налогообложение - части единого механизма, создающие важные предпосылки эффективного функционирования хозяйствующих субъектов всех уровней (предприятие, город, район и страна в целом), а также обеспечивающие реализацию гражданами своих имущественных интересов. Взаимодействие и согласованность между частями этого механизма обеспечивают его работоспособность, а результаты такого взаимодействия оказывают значительное влияние на величину поступлений налогов в бюджет и размер налоговой нагрузки (налоговое бремя) населения и хозяйствующих субъектов.

Именно мероприятия по формированию системы учета и оценки, а также перевод отдельных категорий лиц на уплату налога на недвижимость и установление льгот и дотаций при налогообложении были проведены в Великом Новгороде и Твери. Собрана информация об объектах недвижимости, создана компьютерная база данных, проведен анализ рынка, разработана методика оценки коммерческих и промышленных объектов, а также жилых домов. В 1997 г. обследована на месте вся недвижимость, на основании чего скорректировали соответствующие базы данных. Отдельно проанализировали последствия введения нового налога, отработали несколько вариантов ставок, просчитали прогнозы поступления налога по группам плательщиков и провели социологическое исследование отношения жителей города к эксперименту. С 1 января 2000 г. приступили к практической реализации реформы имущественных налогов. Правда, следует отметить, в Твери налог так и не был введен, хотя указанные подготовительные мероприятия были проведены. В Великом Новгороде эксперимент в настоящее время также завершен, а его результаты (среди которых есть и позитивные, и негативные) являются основой для дальнейшего совершенствования концепции имущественного налогообложения (причем как единого объекта недвижимости, так и отдельно земельных объектов и имущества). Независимо от варианта учет объектов имущества является отправной точкой системы имущественного налогообложения.

Специфика российской системы имущественного налогообложения заключается в принципиальном различии учета и оценки объектов имущества для организаций и физических лиц. При этом существует специфика учета и оценки в рамках этих групп. В первую очередь речь идет об отдельных видах объектов недвижимого имущества, например земли, а во вторую - об отдельных видах организаций, например о бюджетных учреждениях или иностранных организациях, не осуществляющих деятельность на территории РФ через постоянное представительство.

Учет и оценку объектов недвижимого имущества и объектов основных средств (не относящихся к недвижимому) организация ведет самостоятельно на основании положений по бухгалтерскому учету (в первую очередь ПБУ 6-01), в то время как по земельным участкам это осуществляют соответствующие государственные органы (Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости - "Роснедвижимость"). Государственные органы (организации технической инвентаризации) ведут учет и оценку имущества физических лиц, а также имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории РФ через постоянное представительство.

В системе оборота объектов недвижимого имущества и земли центральное место занимает кадастр, причем до последнего времени существовало несколько независимых систем учета таких объектов. Первый кадастр включал в себя объекты капитального строительства, т.е. объекты недвижимого имущества, и формировался на большей части территории РФ организациями технической инвентаризации (бывшие БТИ), а на федеральном уровне - ФГУП "Ростехинвентаризация" (по государственному имуществу). Второй кадастр - централизованный учет земельных участков осуществляло федеральное агентство "Роснедвижимость", при этом кадастровые работы проводили самостоятельные, в большинстве случаев негосударственные, землеустроительные организации.

Довольно определенно можно сказать, что третьей составляющей, хотя и не именованной как кадастр, является система учета регистрации прав на участки и объекты на них, который осуществляется

“Росрегистрацией” на основании, в частности, документов из вышеуказанных органов и организаций. Причем системой осуществляется регистрация как первичных прав собственности на объекты недвижимости, так и последующего перехода этих прав или их ограничения.

Каждая из указанных систем учета имеет ряд серьезных недоработок (в том числе и системных), да и само существование нескольких баз данных по схожим (идентичным или зависимым) объектам не способствует формированию единого информационного пространства объектов имущества и земельных участков, а соответственно значительно тормозит оборот указанных объектов в экономике. Так, права на существенную часть земельных участков и сооружений до сих пор не зарегистрированы, поскольку такие объекты включаются в реестр прав на объекты недвижимости (ЕГРП) фактически только при совершении собственником сделок с недвижимостью; отсутствуют сведения об объектах недвижимого имущества, предоставленных (приобретенных) до 1998 г.; законодательно не установлены сроки государственной регистрации прав или прекращения прав. По-прежнему законодательно неурегулированным остается вопрос регистрация права на единый объект недвижимости.

Более того, огромный массив данных, образующийся на всех этапах существования имущества, предъявляет новые требования к информационным и техническим средствам, способным наиболее полно и достоверно отразить сведения о данном объекте, которые необходимы для различного рода целей, в том числе и при налогообложении. Речь идет об информации не только статического характера (т.е. факте владения имуществом, землей, транспортом и т.п.), но и динамического (при изменении собственника - налог на прибыль, налог на наследование, налог на прирост капитала; при аренде - налог на прибыль, НДС и т.п.). Действующие системы различных технологических платформ имеют различные степени детализации, низкий уровень интеграции и разные возможности внешнего использования.

Современные требования, предъявляемые к налоговому администрированию и контролю, показывают, что для выполнения

своих задач налоговым органам уже недостаточно лишь получать какие-либо сведения из различных информационных систем - требуется представление информации, позволяющее по одному запросу получать консолидированные сведения из нескольких источников и выполнять их комплексный анализ. Из-за отсутствия целостной картины, затрагивающей все сферы владения и пользования имуществом, а также вследствие противоречивости некоторых данных налоговая инспекция не только не может использовать имеющуюся информацию для анализа и планирования, но и зачастую не в состоянии обоснованно выписать уведомление по имущественному налогу.

Новым шагом в реформировании указанной сферы является введение с 1 марта 2008 г. Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 221-ФЗ “О государственном кадастре недвижимости”. Планируется, что именно этот документ составит основу формирования единого информационного пространства объектов недвижимости (недвижимого имущества и земли). Закон, по сути, направлен на централизацию системы учета объектов недвижимости на федеральном уровне и предусматривает интеграцию единого государственного реестра объектов капитального строительства, государственного земельного кадастра и единого государственного реестра прав на электронных носителях.

Важно отметить поэтапность формирования и интеграции соответствующих баз в субъектах Российской Федерации. Так, с 1 июля 2007 г. Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости и его территориальные органы начали создавать Единый государственный реестр объектов капитального строительства (ЕГРОКС) только на территории трех субъектов РФ - Кемеровской, Самарской, Тверской областей³. Калужская, Калининградская, Нижегородская, Иркутская, Ростовская области, Краснодарский и Красноярский края, республики Татарстан и Башкортостан ввели ЕГРОКС с 1 июля 2008 г., а уже с июля 2009 г. к процессу присоединится большинство субъектов России.

В отношении учета земельных участков ситуация схожа. Административный регламент⁴ Федерального агентства кадастра объектов недвижимости с 1 июля 2008 г.

действует на территории Калужской, Калининградской, Московской, Нижегородской, Ростовской областей, республик Татарстан и Башкортостан, а также г. Москвы, а с 1 июля 2009 г. - на территории еще 29 субъектов Российской Федерации. С 1 июля 2010 г. регламент должен действовать и на остальной территории РФ.

На период проведения соответствующих работ предусмотрено, что кадастровые реестры будут, как и прежде, вести «Роснедвижимость», обмер зданий и помещений осуществлять БТИ. Лишь с 1 января 2010 г. всеми указанными вопросами будет заниматься исключительно «Роснедвижимость» с помощью кадастровых инженеров (которые уже с марта 2008 г. осуществляют наравне с земельным комитетом кадастровую деятельность в отношении земельных участков).

Регистрация объектов имущества по-прежнему будет осуществляться в регистрационных палатах, однако с 1 января 2012 г. Единый государственный реестр прав на электронных носителях становится частью единой федеральной информационной системы, объединяющей Государственный кадастр недвижимости на электронных носителях и Единый государственный реестр прав на электронных носителях. Особенности соответствующего взаимодействия органа, осуществляющего государственную регистрацию прав, и органа кадастрового учета предполагается установить Правительству Российской Федерации⁵. Представляется вероятной дальнейшая интеграция регистрирующих органов в систему Федерального агентства кадастра объектов недвижимости, хотя никаких законопроектов, указывающих на такую возможность, в настоящее время нет.

Рассмотренные выше мероприятия, безусловно, являются новым шагом в развитии имущественных отношений (в том числе связанных с налогами) и должны позитивно сказаться на учете и обороте объектов недвижимости. Однако представляется, что отдельные их положения требуют уточнений и доработок.

Прежде всего, в нормативно-правовом документе не указана иерархическая структура создающегося государственного кадастра. Речь идет о том, что существует несколько подходов к интеграции информационных ресурсов (ИР), например: перевод всех действу-

ющих систем на единую технологическую платформу с возможностью объединения информации в единой базе данных; сохранение действующих систем в неизменном виде и создание новой единой базы данных, в которую будет аккумулирована информация из существующих информационных ресурсов. Российская система учета объектов недвижимости пошла по смешанному пути формирования новой информационной среды, создавая на базе одного информационного ресурса (ИР «Роснедвижимости») единую базу данных с включением отдельных сведений из других ресурсов («Росрегистрации», организаций по техническому учету - БТИ и др.).

Однако следует учитывать, что существующие информационные ресурсы имеют различные степени полноты и достоверности сведений о реальных объектах недвижимости, а наиболее точной информацией обладает система учета прав на объекты имущества и земельные участки. Именно на этом ИР должен строиться государственный кадастр. Кроме того, зачастую невозможно осуществить автоматическую интеграцию отдельных компонентов, неизбежно дублирование или несовпадение сведений об объектах, поступающих из различных органов, соответственно будет велика и стоимость нового ресурса.

Наконец, создание полномерной базы не должно означать формирование единой централизованной базы по всем объектам имущества (и их характеристикам), расположенным в Российской Федерации. Мировая практика подтверждает неэффективность попыток построения сверхцентрализованной базы и монополизации информационной деятельности. Наибольший эффект от создания общесистемных банков данных достигается тогда, когда организация процесса сбора, обработки и хранения этой информации осуществляется специализированными органами на нижнем уровне, что позволяет повысить точность, полноту и актуальность информации, а также увеличить скорость ее подготовки. Создание полноценной электронной информационной базы по отдельным характеристикам объекта недвижимости должно стать лишь составной частью полной информатизации имущественных отношений.

Можно полностью согласиться с позицией, что методология, лежащая в основе кадас-

тра, имеет ограниченные перспективы развития и соответственно вряд ли сможет удовлетворить растущее многообразие потребностей рынка⁶. Поэтому созданный Государственный кадастр должен иметь все возможности для интеграции, расширенного анализа, а также информационного обмена с другими ИР, прежде всего формирующими стоимость объекта недвижимости, а также проектами реконструкции и развития города и т.п. Указанная система может стать ядром, но не единственным компонентом информационного обеспечения оборота объектов недвижимости.

Представляется, что задачу информатизации лучше решить путем формирования на региональном уровне объединенной информационной платформы (региональной территориально-распределенной платформы) на основе специального программно-технологического комплекса и данных нового кадастра объектов недвижимости (созданного на базе "Росрегистрации"). Указанный программно-технологический комплекс должен обеспечить приведение данных в действующих информационных ресурсах к единой терминологии, их одинаковую интерпретацию и точное сопоставление; перенос отдельных (принципиально важных) сведений из указанных информационных ресурсов; наконец, включение специализированного сервиса (адаптера доступа к информационным ресурсам), обеспечивающего корректный доступ и извлечение из ИР данных, необходимых для реализации внешних услуг (запросов).

На государственном уровне осуществляется создание над территориально распределенными информационными ресурсами лишь дополнительного программно-технологического уровня (метасистемы), что позволяет объединять и анализировать сведения региональных информационных платформ (например, получение по одному запросу консолидированной информации из нескольких электронных ресурсов).

Такой подход, принципиально не меняя устоявшихся правил работы с распределенными ресурсами в регистрирующих, оценочных и иных органах, позволит создать целостную информационную среду с четко распределенными полномочиями по вводу, изменению и уничтожению информации в пределах полномочий соответствующих структур. Одновременно будут обеспечены оперативная актуа-

лизация и большая достоверность данных, снизятся затраты и усилится взаимодействие различных государственных структур.

Единый государственный реестр прав на объекты недвижимости должен стать основой информационной платформы, поскольку он сопоставляет собственника и объект имущества, что является неотъемлемым условием для налогообложения. С учетом того что государство создает указанное информационное пространство в значительной степени для фискальных целей, эффективность платформы во многом будет определяться оперативностью ведения ее для целей налогообложения. При этом остальные ИР будут как бы "нанизываться" на реестр, дополняя и расширяя сведения об объекте и собственнике (количество объектов у одного собственника, время владения и т.п.). Ранее уже указывалось на серьезное несоответствие сведений, присутствующих в информационных ресурсах с реальными данными, что подтверждалось и в ходе эксперимента по введению налога на недвижимость в России. Было выявлено значительное количество неучтенных объектов имущества (гаражей, пристроек, домов), доля которых достигала 40% от общего количества объектов этого типа.

Очевидна серьезная недоработка действующего налогового и учетного законодательства. Действительно, современный механизм налогообложения имущества организаций не признает объекты имущества облагаемыми до тех пор, пока не будут поданы документы на государственную регистрацию или объект не будет принят на учет в качестве основных средств организации. При налогообложении физических лиц установлено, что налог взимается лишь со следующего года после регистрации объекта имущества, т.е., зарегистрировав дом в январе, можно пользоваться указанным имуществом, не будучи налогоплательщиком, почти год, что не соотносится с принципом справедливости. Более того, законодательство не устанавливает и ограничений на срок подачи документов при регистрации недвижимости⁷.

Именно поэтому многие организации и физические лица в настоящее время умышленно не принимают объекты в собственность, хотя фактически ими пользуются (могут пользоваться), с целью занижения налого-

вой базы по налогу на имущество. Таким образом налогоплательщики получили возможность уплачивать в бюджет меньшую сумму налога (или не уплачивать ее вовсе).

Решение данного вопроса в отношении организаций уже существует в виде многочисленных судебных решений и соответствующих писем (разъяснений) Министерства финансов и Федеральной налоговой службы. Однако противоречивость первых и отсутствие правовой силы вторых (в соответствии с Налоговым кодексом письма, разъяснения и тому подобное не могут изменять или дополнять законодательство о налогах⁸) требуют уточнения положений об учете основных средств в организациях для целей налогообложения.

В настоящее время правила бухгалтерского учета дают организациям право самостоятельно решить, когда переводить, а следовательно, включать в базу по налогу на имущество объекты незавершенного строительства со счета 08 "Вложение во внеоборотные активы" на счет 01 "Основные средства" - с момента регистрации или подачи документов на регистрацию. Установлено, что по объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы отправлены на государственную регистрацию и которые фактически эксплуатируются, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию. Названные объекты недвижимости допускается принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете⁹. Главное, чтобы выбранный порядок учета был отражен в учетной политике.

В дальнейших разъяснениях государственных органов¹⁰ указывается, что государственная регистрация прав на объекты недвижимого имущества обязательна, однако носит заявительный характер. В связи с этим, если учитываемый на счете 08 объект недвижимого имущества, права на который длительное время не регистрируются, но фактически используется организацией (для производства продукции, оказания услуг или управленческих нужд), указанное имущество должно подлежать налогообложению нало-

гом на имущество организаций. Более того, в Письме Минфина № 03-05-06-01/33 от 18 апреля 2007 г. вообще указывается, что объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и соответственно включается в налоговую базу по налогу на имущество организации, когда данный объект приведен в состояние, пригодное для использования, т.е. независимо от ввода его в эксплуатацию. Причем в отношении налога на прибыль организаций (начисление амортизации по указанным объектам) предусматривается лишь порядок, установленный п. 52 Методических рекомендаций № 91н.

Представляется необходимым установить единый подход по учету таких объектов для целей налогообложения имущества и прибыли и закрепить его в Налоговом кодексе, т.е. основываться при определении размера амортизационных отчислений и суммы налога на факте передачи документов на регистрацию прав на объект имущества. Наличие такого документа - расписки органа регистрации о сдаче документов на регистрацию - является основанием для включения объекта в амортизационную группу и для начисления амортизации, по мнению УФНС по г. Москве¹¹. Это полностью совпадает с положениями ст. 258 НК РФ. Соответственно, это же положение целесообразно отнести и к налогу на имущество организаций.

Одновременно следует уточнить, что дата ввода в эксплуатацию объекта имущества может быть изменена для целей налогообложения (на более раннюю) при наличии подтвержденных сведений о фактическом использовании указанного объекта (например, сдача в аренду, амортизируемое и действующее оборудование, находящееся в незарегистрированном здании или сооружении, и т.п.).

В отношении имущества физических лиц необходимо изменить порядок включения объекта имущества в налоговую базу по налогу на имущество, с тем чтобы взимать налог с месяца, следующего за месяцем подачи документов на регистрацию в государственный орган. Предложения¹² о включении в налоговую базу по земельному налогу (налогу на недвижимость) объектов незавершенного строительства, расположенных на земельных участках, которые рассматриваются в качестве улучшений земельных участков, не являются

достаточно обоснованными и не отражают экономической сущности объекта недвижимого имущества, способного (потенциально или фактически) приносить доход в течение длительного периода времени. Речь идет о том, что по аналогии с амортизационными отчислениями организации физическое лицо не вправе потребовать возмещения суммы НДС за объект недвижимого имущества, не зарегистрированного в соответствующем порядке; в абсолютном большинстве недостроенный объект не может использоваться по прямому назначению. Более того, в случае продажи объекта незавершенного строительства физическое лицо не может уменьшить доходы, полученные от реализации объекта имущества на сумму произведенных расходов, поскольку отсутствуют документы, подтверждающие право собственности на объект имущества¹³.

В то же время дата учета объекта имущества для целей налогообложения может быть изменена (на более раннюю) в случае, если:

- ◆ налогоплательщик подаст заявление на получение имущественного вычета по НДС за расходы на новое строительство или приобретение жилья (необходимо внести указанную возможность в ст. 220 НК РФ);

- ◆ произошло фактическое подключение отдельных систем коммунального хозяйства (например, газоснабжение, водоотведение и др.), за исключением энергоснабжения;

- ◆ собственник фактически использует данное имущество или степень готовности объекта составляет свыше 80% (лишь в качестве варианта) от проектной документации.

Оценка указанного объекта должна осуществляться на основании методик и сведений, предусмотренных для данного типа объектов недвижимого имущества с учетом поправок на степень готовности объекта.

В заключение следует отметить, что сформированная информационная среда объектов имущества может использоваться не только при формировании налоговой базы по объектам имущества, но и выполнять иные, иногда более глобальные задачи. В качестве примера можно привести системы, используемые при разработке проекта развития и реконструкции города (например, сведения о домах

определенной серии, требующих реконструкции или сноса) или служащие основой для установления размеров арендной платы в зависимости от типа недвижимого имущества и его местоположения.

¹ Ст. 14 НК РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2005 г. (здесь и далее используется справочная правовая система "Гарант").

² Правовой основой стал Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ "О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери" (с изменениями и дополнениями).

³ Приказ Минэкономразвития РФ № 146 от 26 апреля 2007 г. "Об Административном регламенте исполнения Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости государственной функции "Ведение государственного технического учета объектов капитального строительства".

⁴ Приказ Минэкономразвития РФ № 235 от 12 июля 2007 г. "Об утверждении Административного регламента Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по исполнению государственной функции "Ведение государственного земельного кадастра".

⁵ Ст. 12 Федерального закона от 13 мая 2008 г. № 66-ФЗ в редакции, начинающей действовать с 1 января 2012 г.

⁶ Давлятов Ю.Г. Модель учета объектов недвижимости. Построение на базе некоторых методов и принципов, лежащих в основе современной теории бухгалтерского учета // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2008. № 2.

⁷ Ст. 164, 223 Гражданского кодекса РФ; ст. 13 Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ.

⁸ Ст. 4 НК РФ.

⁹ П. 52 Приказа Минфина России "Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств" № 91н от 13 октября 2003 г.

¹⁰ См., например, письма Минфина России № 03-06-01-04/154 от 9 августа 2006 г.; № 03-06-01-02/35 от 6 сентября 2006 г.; № 03-06-01-02/28 от 27 июня 2006 г.

¹¹ Письмо УФНС по г. Москве от 15 февраля 2007 г. № 09-14/014328.

¹² Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 51763-4 "О внесении изменений в часть вторую НК РФ и некоторые другие законодательные акты РФ" (местный налог на недвижимость).

¹³ Подп. 2 п. 1, ст. 220 НК РФ.