**Налог на имущество: проблемные вопросы исчисления**

Костин Александр Александрович, налоговый адвокат

Налогу на имущество предприятий зачастую необоснованно уделяется много меньше внимания, чем, например, налогу на прибыль или налогу на добавленную стоимость. В то же время, данный налог мог бы стать неплохим инструментом налогового планирования в арсенале любого бухгалтера или финансового директора. Более того, знание «подводных камней» отечественного налогового законодательства, которое, к сожалению, нельзя назвать идеальным, может уберечь организацию от доначисления пени и штрафов, а иногда и от привлечения к уголовной ответственности.

Налог на имущество введен Законом РФ от 13.12.1991 г. №2030-1 «О налоге на имущество предприятий» (далее – Закон «О налоге на имущество») и является в соответствии с подп. «а» п.1 ст.20 Закона РФ от 27.12.1991 г. №2118-1 «Об основах налоговой системы в РФ» региональным налогом. В настоящее время на рассмотрении Государственной Думы РФ находится проект главы Налогового кодекса, призванной заменить действующее правовое регулирование, однако, по всей видимости, он будет принят не ранее 1 января 2004 года. Кроме того, не следует забывать и о праве налоговых органов проводить выездные налоговые проверки за трехлетний период, предшествующий проверяемому году.

Плательщиками налога на имущество являются юридические лица, созданные в соответствии с положениями Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц», а также иностранные организации, имеющие в собственности имущество на территории Российской Федерации, а также на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне РФ. При исчислении налога на имущество иностранными организациями следует также руководствоваться и нормами международных договоров об избежании двойного налогообложения, которые имеют приоритет перед нормами Закона «О налоге на имущество» в случае противоречия последним.

Объектом налогообложения по налогу на имущество являются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе налогоплательщика. Соответственно, налоговой базой является среднегодовая стоимость имущества организации.

Довольно неприятной особенностью налога на имущество предприятий является крайняя скудность правовых норм, содержащихся в Законе «О налоге на имущество», которая компенсируется подробным изложением правил исчисления и уплаты налога в Инструкции Госналогслужбы РФ от 08.06.1995 г. №33. Тем не менее, нормативные акты МНС РФ, в том числе и названная Инструкция, не могут дополнять или изменять законодательство о налогах и сборах и в соответствии с п.2 ст.4 части первой Налогового кодекса РФ, обязательны только для налоговых органов. При этом следует учитывать, что согласно складывающейся арбитражной практики налогоплательщик сам должен доказать суду несоответствие нормы Инструкции закону.

Следует упомянуть и еще об одной возможности для налогоплательщика, избежать ответственности в случае применения неясных и противоречивых норм закона: «все неустранимые сомнения, неясности и противоречия законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика». Необходимо обратить особое внимание на то, что такие неясности должны быть действительно неустранимыми, то есть их невозможно преодолеть с помощью всех известных способов толкования правовых норм: грамматического, логического и систематического.

Самые значительные проблемы подстерегают налогоплательщика при определении состава имущества, стоимость которого должна быть включена в налоговую базу при исчислении налога на имущество. Налоговые органы, проводя выездные налоговые проверки, нередко доначисляют организациям налог на имущество с той части запасов и затрат, которая отражалась на счете «08» бухгалтерского учета. При этом, налоговые органы, как правило, не уделяют внимания периоду, за который производится доначисление налога. Статья 2 Закона «О налоге на имущество» определяет, что налогом облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика. Вместе с тем законодатель не приводит достаточных данных, позволяющих установить конкретный размер налоговой базы, а именно, остатки по каким счетам бухгалтерского учета необходимо включать в расчет налоговой базы. Ответ на такой вопрос содержится в п.4 Инструкции ГНС РФ №33. Изменения, дополняющие перечень счетов счетом «08 Капитальные вложения», были внесены в Инструкцию только Приказом МНС РФ от 20.08.2001 г. №БГ-3-21/292. Следовательно, до указанной даты налоговые органы не вправе требовать исчисления налога на имущество с остатков по счету «08». Данную позицию подтверждает и арбитражная практика (Постановление ФАС ПО [1] от 29 января 2002 г. по делу № А 12-8101/01-С31).

Следует обратить внимание и на отсутствие в Законе «О налоге на имущество» установленного срока представления налоговой декларации (расчета) по налогу. Такой срок установлен лишь п.10 Инструкции МНС РФ №33 как срок для представления в налоговые органы квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем, срок представления налоговой декларации, согласно определению п.6 ст.80 Налогового кодекса РФ, должен быть установлен законодательством о налогах и сборах. Законодательство о налогах и сборах составляют НК РФ, а также принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах (ст.1 НК РФ). Принимаемые МНС РФ приказы, инструкции и иные нормативные акты согласно ст.4 НК РФ не могут изменять либо дополнять законодательство о налогах и сборах.

Статьей 119 Налогового кодекса РФ предусмотрена ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. При этом следует учитывать, что необходимой составляющей ответственности является вина налогоплательщика в совершении конкретного налогового правонарушения. В случае же, когда срок представления налоговой декларации законом не установлен, ответственность применена быть не может (Постановления ФАС ЗСО [2] от 18 июня 2001 г. по делу №Ф04/1713-498/А46-2001 и от 10 июля 2002 г. по делу № Ф04/2404-471/А46-2002)

Налоговые органы зачастую ссылаются на то, что Законом «О налоге на имущество» установлен срок уплаты налога, а следовательно и налоговая декларация должна быть представлена не позднее данного срока. В то же время, срок уплаты налога и срок представления декларации различны по своей правовой природе, т.к. опосредуют различные обязанности налогоплательщика, за невыполнение либо несвоевременное выполнение которых последний несет различную ответственность. Общий подход к определению срока представления налоговой декларации изложен в п.6 ст.80 НК РФ, ответственность – в ст.119 НК РФ. Срок уплаты налога (ст.45 НК РФ) относится к существенным элементам налогового обязательства и в случае нарушения сроков исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан уплатить соответствующую сумму пени согласно ст.75 НК РФ.

Таким образом, установление в законе срока уплаты налога не влечет за собой автоматического установления срока представления налоговой декларации (Постановление ФАС СКО [3] от 19 марта 2002 г. по делу № Ф08-724/2002-759А).

Особое внимание хотелось бы уделить применению льгот по налогу на имущество. Так, налоговый орган доначислил организации налог на имущество и соответствующие пени и штрафные санкции. Основанием для доначисления налога явилось неправомерное, по мнению налогового органа, пользование предприятия льготой по налогу в части переработки ячменя при производстве продукции пивоваренной промышленности. Закон «О налоге на имущество» предусматривает, что не облагается налогом имущество предприятий по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг). Налоговый орган сослался на то обстоятельство, что продуктом конечной переработке является продукция не сельскохозяйственной, а ликероводочной промышленности, и принял решение о привлечении налогоплательщика к ответственности.

В ходе судебного заседания по иску налогоплательщика об обжаловании решения налогового органа о привлечении к ответственности было выяснено, что организация осуществляет переработку ячменя, являющегося сельскохозяйственной продукцией. Пиво является конечным продуктом переработки этой продукции. Если организация приобретает сельскохозяйственную продукцию с целью ее дальнейшей переработки и изготовления нового продукта в рамках единого технологического процесса, то показатель выручки, учитываемый при применении упомянутой льготы, может быть определен только при реализации конечного произведенного продукта покупателю. Поскольку выручка от реализации конечного продукта составила более 80 процентов общей суммы выручки от реализации продукции, налогоплательщик пользовался льготой правомерно (Постановление Президиума ВАС РФ от 23 января 2002 г. № 5832/01).

Указанная льгота может быть использована налогоплательщиком и в случае передачи имущества, используемого для производства сельскохозяйственной продукции, в качестве вклада в уставный капитал хозяйственного общества, либо в совместную деятельность, если соблюдаются условия применения льготы в отношении объема выручки от реализации сельхозпродукции (Постановление ФАС СЗО [4] от 15 мая 2002 г. по делу № А21-06/02-С1).

При применении льготы для сельскохозяйственных производителей необходимо учитывать, что в случае не ведения организацией предпринимательской деятельности, и, следовательно, отсутствии выручки от реализации товаров (работ, услуг), пользование такой льготой неправомерно. Указанной льготой может пользоваться только организация, использующая имущество для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции. Причем, если имущество налогоплательщиком не используется, отсутствуют и основания для пользования льготой. Данный вывод подтверждается Постановлением ФАС ЦО [5] от 26 февраля 2002 г. по делу № А23-3157/01-А-15-303.

Множество вопросов возникает и при использовании налогоплательщиком льготы по налогу в части железнодорожных путей сообщения (п. «г» ст.5 Закона «О налоге на имущество»). Дело в том, что Инструкция №33 (п.6) устанавливает льготу для железнодорожных путей сообщения, в том числе подъездных путей, принадлежащих железной дороге. На основании положений Инструкции налоговые органы отказывают налогоплательщикам в применении льготы на основании, что организация не относится к системе Министерства путей сообщения, т.е. к железной дороге.

В то же время, как уже отмечалось выше, в соответствии со ст.4 НК РФ Инструкция №33 не относится к актам законодательства о налогах и сборах и не может изменять либо дополнять положения Закона «О налоге на имущество». Следовательно, применение указанной льготы возможно любым предприятием, в собственности которого находятся железнодорожные пути, вне зависимости от ведомственной принадлежности (Постановление ФАС ВСО [6] от 20 ноября 2001 г. по делу № А19-8057/01-43-Ф02-2774/01-С1, Постановление ФАС УО [7] от 9 января 2002 г. по делу № Ф09-3328/01-АК).

Зачастую возможность применения той или иной льготы по налогу ставится налоговым органом в зависимость от условий, в законодательстве не предусмотренных. Например, налоговые органы считают, что имущество, используемое в природоохранных целях (подп.«б» ст.5 Закона «О налоге на имущество»), может льготироваться для целей исчисления налога на имущество только, если оно используется самим балансодержателем. В то же время, судебная практика придерживается иного подхода. ФАС СЗО в Постановлении от 5 февраля 2002 г. по делу №А42-3049/01-25 указал, что в Законе «О налоге на имущество» отсутствуют указания на то, что объекты, стоимость которых не подлежит обложению налогом на имущество, должны использоваться в природоохранных целях обязательно балансодержателем. Следовательно, собственник такого имущества имеет право применить льготу и в том случае, если соответствующие объекты переданы другим лицам по договору аренды, в совместную деятельность, либо иным образом без перехода права собственности на имущество.

Аналогичные проблемы возникают и при использовании налогоплательщиком льготы, предусмотренной подп.«а» ст.5 Закона «О налоге на имущество». Указанная норма устанавливает, что из налогооблагаемой базы исключается стоимость объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, находящихся на балансе налогоплательщика. Судебная практика идет по тому же пути: для применения названной льготы не имеет значения, кто фактически использует соответствующие объекты – налогоплательщик либо иные лица. Единственным условием применения льготы является наличие такого имущества на балансе налогоплательщика (Постановление ФАС СЗО от 26 февраля 2002 г. по делу №А05-1831/01-137/14).

Немало споров между налогоплательщиками и налоговыми органами возникает по причине неправильного использования тех или иных терминов, установленных законодательством. Напомним, что в соответствии со ст.11 НК РФ термины, понятия и определения гражданского, семейного и иных отраслей законодательства применяются для целей налогообложения в том значении, в котором они используются в этих отраслях законодательства, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрено иное.

Так, налоговый орган доначислил организации налог на имущество и соответствующие пени и штрафы. В обоснование своей позиции налоговики указали на то, что организация неправомерно применило льготу по налогу на имущество, установленную подп.«к» ст.4 Закона «О налоге на имущество» для научно-исследовательских учреждений в том случае, если выручка от НИОКР составляет для них более 70% от общего объема выручки. При этом, налоговый орган определил выручку организации исходя из данных, отраженных по строке 224 формы статистического наблюдения, утвержденной Постановлением Госкомстата РФ от 03.08.1998 г. №80.

Налоговым органом не принято во внимание то, что термин НИОКР установлен Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике». Статья 5 указанного закона предусматривает, что в объем выручки от НИОКР должен определяться с учетом поступлений за реализованную продукцию, полученную с использованием результатов НИОКР, в случае, если такие поступления направляются на финансирование научной деятельности. Суд согласился с доводами налогоплательщика и признал решение налогового органа недействительным (Постановление ФАС СЗО от 9 апреля 2002 г. по делу №А56-31691/01).

Как видно из приведенной арбитражной практики, применение льгот по налогу на имущество предприятий является одной из основных проблем при исчислении налога. Подавляющее большинство споров с налоговыми органами основано на различном толковании налогоплательщиком и налоговым органом норм законодательства. В такой ситуации наиболее действенным средством защиты нарушенных прав налогоплательщика является обращение с иском в арбитражный суд. При этом, необходимо помнить, что Арбитражный процессуальный кодекс устанавливает ограничительный срок для обжалования неправомерного решения, а также действий (бездействия) налогового органа – 3 месяца с момента, когда налогоплательщику стало известно о нарушении его прав (п.4 ст.198 АПК РФ).

**Список литературы**

[1] ФАС ПО – Федеральный арбитражный суд Поволжского округа

[2] ФАС ЗСО – Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа

[3] ФАС СКО – Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа

[4] ФАС СЗО – Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа

[5] ФАС ЦО – Федеральный арбитражный суд Центрального округа

[6] ФАС ВСО – Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

[7] ФАС УО – Федеральный арбитражный суд Уральского округа