

Конституционный Суд
Российской Федерации

Заключение

по жалобе гражданки О.Ф. Низамовой на нарушение конституционных прав и свобод ст. 402 Налогового кодекса Российской Федерации

1. Инвентаризационная стоимость – рудиментарный показатель для расчета базы налога на имущество физических лиц

1.1. Инвентаризационная стоимость – нормативная стоимость объекта недвижимости, рассчитанная на основе общих статистических данных о стоимости строительства объекта-аналога и данных о размерах физического износа объекта исходя из нормативных сроков его службы и других показателей¹.

1.2. Инвентаризационная стоимость сравнима с балансовой стоимостью объекта с той разницей, что при исчислении балансовой стоимости учитываются фактические индивидуальные затраты собственника на создание/приобретение имущества, а при определении инвентаризационной стоимости – типовые: сколько в современных условиях в среднем (справочно) стоит строительство одного квадратного метра площади аналогичного здания.

1.3. Для исчисления инвентаризационной стоимости восстановительная стоимость объекта (стоимость строительства аналога) определяется на основе строительных цен 1969 г. с применением коэффициентов перерасчета^{2,3}.

¹ См.: раздел III «Определение стоимости объектов» Приказа Минстроя России от 4 апреля 1992 г. № 87 «Об утверждении Порядка оценки строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности».

² Сборник укрупненных показателей восстановительной стоимости (№ 28) жилых, общественных зданий и зданий и сооружений коммунально-бытового назначения для переоценки основных фондов. Утвержден Государственным комитетом Совета Министров СССР по делам строительства. М.: Издательство литературы по строительству, 1970.

³ За пятьдесят лет (с 1969 года) изменилось все: технологии строительства, материалы, пожарные, санитарные и другие нормативы, стандарты комфортного жилья и др. Сейчас никто не будет возводить такое же строение, как построенное в середине прошлого столетия.

Сама идея восстановительной стоимости, основанная на реалиях, представлениях, идеологии полувековой давности, явно устарела.

1.4. При исчислении инвентаризационной стоимости физический износ жилых зданий определяется по техническому состоянию и нормативному сроку службы конструкции (сроку эксплуатации)⁴.

Это означает, что инвентаризационная стоимость жилого здания и помещений в нем (квартир, комнат) зависит от возраста постройки: чем она старше, тем меньше инвентаризационная стоимость здания, помещения.

1.5. При определении инвентаризационной стоимости обычно не учитывается местоположение здания (например, удаленность от центра города)⁵.

1.6. Указанные обстоятельства приводят, например, к тому, что квартиры в старинных зданиях, расположенных в престижном историческом центре города, имеют «копеечную» инвентаризационную стоимость, а квартиры в удаленных новостройках – максимальную инвентаризационную стоимость.

Вследствие этого объекты, имеющие большую рыночную стоимость, облагаются меньшим налогом, а менее ценные – большим.

* * *

1.7. Относительно кадастровой (или рыночной) стоимости объекта недвижимости инвентаризационная стоимость может быть как выше, так и ниже.

Эксперты, в частности, отмечают, что инвентаризационная стоимость недвижимости оказывается ниже рыночной в разы, причем их соотношение значительно различается в разных регионах (от 1,5 до 30 раз)⁶.

В случае заявителя настоящей жалобы в Конституционный Суд РФ инвентаризационная стоимость оказалась выше кадастровой.

1.8. Федеральный законодатель прямо допускает ситуацию, когда сумма налога, исчисленная исходя из соответствующей инвентаризационной

⁴ Правила оценки физического износа жилых зданий (ВСН 53-86(р)) – утв. Приказом Государственного Комитета по гражданскому строительству и архитектуре при Госстрое СССР от 24 декабря 1986 г. № 446.

⁵ Иногда в качестве способа корректировки инвентаризационной стоимости устанавливается коэффициент территориального расположения объекта оценки. Это делают некоторые региональные власти с превышением компетенции (о компетенции – раздел 2 настоящего заключения) в поисках более «справедливого» подхода: см., например, Постановление правительства Санкт-Петербурга от 28 декабря 2012 г. № 1408 «О коэффициентах удорожания к инвентаризационной стоимости строений, помещений и сооружений, применяемых в целях налогообложения, на 2013 год». В некоторых регионах та же цель достигается более скрытно, через различные коэффициенты пересчета восстановительной стоимости (Постановление губернатора Владимирской области от 7 февраля 2011 г. № 75).

⁶ Левина К., Федорова А. Налог переходного периода. Введение нового имущественного налога для физических лиц затормозили льготники // Юрист спешит на помощь. 2014. № 1. С. 12–16.

стоимости объекта налогообложения, превышает сумму налога, исчисленную на основе кадастровой стоимости.

В пунктах 8 и 9 ст. 408 НК РФ устанавливается особый порядок расчета суммы налога на переходный четырехлетний период с начала применения кадастровой стоимости вместо инвентаризационной.

Налог, рассчитанный исходя из кадастровой стоимости имущества, может быть существенно выше налога, рассчитанного исходя из инвентаризационной стоимости. Специальная формула расчета налога, учитывающая обе стоимости (п. 8 ст. 408 НК РФ), позволяет увеличивать налоговую нагрузку поэтапно, без резких скачков.

Но в п. 9 ст. 408 НК РФ предусмотрена иная ситуация, когда сумма налога, рассчитанного исходя из кадастровой стоимости, оказывается ниже суммы, рассчитанной на базе инвентаризационной стоимости. В этих случаях необходимости в особой формуле нет.

- 1.9. Таким образом, инвентаризационная стоимость объекта обложения и рассчитанная на ее основе сумма налога могут быть как ниже, так и выше кадастровой стоимости и суммы налога, рассчитанной на ее базе.

2. Недолжное нормативное регулирование порядка определения инвентаризационной стоимости

- 2.1. Законодатель устанавливает инвентаризационную стоимость в качестве основы исчисления базы налога на имущество физических лиц (п. 2 ст. 402 НК РФ), но не определяет никаких параметров проведения инвентаризационной оценки, никак не очерчивает границы нормотворчества Правительства РФ, ведомств⁷.
- 2.2. Порядок исчисления инвентаризационной стоимости полностью определяется ведомственными нормативными актами. Это регулирование нельзя назвать подзаконным. Оно выведено из-под какого бы то ни было законодательного определения.
- 2.3. Ключевым актом служит Порядок оценки строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности, утвержденный Приказом Минстроя России от 4 апреля 1992 г. № 87.

⁷ Конституционный Суд РФ неоднократно указывал, что все существенные элементы налога должны быть не только установлены, но и **определены** именно федеральным законом: постановления КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П; от 17 декабря 1996 г. № 20-П; от 11 ноября 1997 г. № 16-П; от 28 февраля 2006 г. № 2-П; от 12 апреля 2016 г. № 10-П.

Этот документ никогда не был официально опубликован, что послужило причиной обращения в Конституционный Суд РФ гражданки Н.А. Луневой.

Суд отказал в принятии ее жалобы к рассмотрению на том основании, что проверка ведомственных нормативных актов не относится к компетенции Конституционного Суда РФ⁸.

Однако проблема недолжного нормативного регулирования порядка установления инвентаризационной стоимости сохраняется и усугубляется по причине «нормативного калейдоскопа», набравшего обороты за последние годы.

- 2.4. Для определения восстановительной стоимости строений и сооружений учитываются строительные цены 1969 г. (по сборникам укрупненных показателей восстановительной стоимости, утвержденным Госстроем СССР), пересчитанные в уровень цен 1992 г. (по индексам и коэффициентам, которые устанавливались Госстроем СССР), а затем в уровень года оценки по коэффициентам, утвержденным региональными органами исполнительной власти⁹.

Им рекомендовано при расчете указанных коэффициентов «использовать соотношение показателей, отражающих динамику изменения стоимости продукции в строительстве и стройиндустрии».

- 2.5. Фактически же региональные органы исполнительной власти не только устанавливают коэффициенты пересчета стоимости, но и действуют гораздо шире:

- а) устанавливают методики расчета инвентаризационной стоимости;
- б) искажают экономическое содержание коэффициента пересчета восстановительной стоимости¹⁰;
- в) используют различные базовые цены в качестве основы для применения повышающих коэффициентов¹¹;

⁸ Определение КС РФ от 20 ноября 2014 г. № 26350-О.

⁹ Пункт 3.2.1 Приказа Минстроя России от 4 апреля 1992 г. № 87.

¹⁰ Например, Распоряжением мэра г. Москвы от 15 июля 1996 г. № 81/1-РМ «О порядке установления коэффициента пересчета остаточной стоимости одного квадратного метра общей и жилой площади к их стоимости в сопоставимых ценах 1990 года» утверждена методика расчета инвентаризационной стоимости помещений, реализуемых физическими и юридическими лицами.

Эта методика, вводя дополнительные поправочные коэффициенты (например, показатели среднегодового прироста физического износа жилых строений в г. Москве), в возрастающей степени переводит расчет инвентаризационной стоимости из фактической плоскости в нормативную.

¹¹ Например, на 1 января 2013 г. в г. Москве применялся коэффициент пересчета восстановительной стоимости в размере 52 к уровню цен на 1 января 1991 г. (Постановление правительства Москвы от 21 декабря 2012 г. № 792-ПП), в Московской области – в размере от 24,6 до 93 к уровню цен 1982 и 1984 гг. (Постановление правительства Московской области от 2 октября 2012 г. № 1262/37), в Санкт-Петербурге – в размере от 147,95 до 196,54 к ценам 1969 г. (Постановление правительства Санкт-Петербурга от 28 декабря 2012 г. № 1408).

г) вводят дополнительные коэффициенты к инвентаризационной стоимости¹²;

д) устанавливают цены для определения восстановительной стоимости (региональные сборники укрупненных показателей восстановительной стоимости)¹³;

е) используют недопустимые критерии дифференциации коэффициента пересчета восстановительной стоимости¹⁴.

2.6. Благодаря отсутствию законодательных рамок (НК РФ не служит нормативной основой для установления инвентаризационной стоимости), архаичности, фрагментарности, сложносочиненности, разобщенности и скрытности ведомственного и регионального регулирования исполнительная власть пользуется возможностью повышать налогообложение граждан, формально не вмешиваясь в полномочия законодателя, но произвольно изменяя методологию оценки налогооблагаемого имущества граждан.

* * *

2.7. При этом граждане, по сути, крайне ограничены в оспаривании суммы инвентаризационной стоимости, установленной в отношении их имущества.

Налогоплательщик вправе обжаловать в суде только правильность исчисления инвентаризационной стоимости (применения тех или иных нормативных цен, коэффициентов и т. п.), но не обоснованность ее размера¹⁵.

Отсутствует механизм судебной коррекции инвентаризационной стоимости, установленной формально в соответствии с ведомственными и другими актами, но по существу несправедливо, выше рыночной стоимости.

2.8. Суды указывают, что гражданин вправе обратиться в бюро технической инвентаризации с заявлением о проведении технической

¹² См., например: Постановление правительства Санкт-Петербурга от 28 декабря 2012 г. № 1408 «О коэффициентах удорожания к инвентаризационной стоимости строений, помещений и сооружений, применяемых в целях налогообложения».

¹³ См., например: Постановление губернатора Ленинградской области от 2 июля 2002 г. № 127-ПГ «Об утверждении показателей восстановительной стоимости и коэффициентов потребительских качеств при определении инвентаризационной стоимости объектов недвижимого имущества на территории Ленинградской области».

¹⁴ См.: п. 5.5 и 5.6 настоящего заключения.

¹⁵ См., например: Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 января 2008 г. по делу № А05-8436/207; Кассационное определение Амурского областного суда от 8 июня 2011 г. по делу № 33-2605/2011.

инвентаризации с целью корректировки сведений по результатам массовой оценки и представления этих сведений в налоговый орган¹⁶.

Но это затратное (и по деньгам, и по времени) мероприятие. Кроме того, результаты такой корректировки не имеют ретроспективной силы и, следовательно, не влекут возмещения налога, уплаченного фактически излишне.

- 2.9. Более того, с 1 января 2013 г. проведение государственного технического учета и определение инвентаризационной стоимости имущества не предусмотрено¹⁷.

Действующим законодательством не определен орган, уполномоченный проверять достоверность установленной ранее инвентаризационной стоимости имущества.

Министерство финансов РФ полагает, что в связи с этим инвентаризационная стоимость объекта недвижимости может быть оспорена в судебном порядке¹⁸.

Мне не удалось отыскать судебные решения об изменении инвентаризационной стоимости.

- 2.10. Таким образом, ни на законодательном, ни на ведомственном, ни на судебном уровне не реализуется требование ч. 3 ст. 3 НК РФ о том, что налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

3. Необоснованные различия налогообложения на основе инвентаризационной стоимости и на основе кадастровой стоимости

- 3.1. В отношении налога на имущество должен устанавливаться необлагаемый минимум. Он выводит из-под налогообложения имущество, необходимое человеку для удовлетворения минимальных или стандартных жизненных потребностей, например в жилье.

- 3.2. Налоговый кодекс РФ устанавливает необлагаемый минимум имущества (п. 3–6 ст. 403 НК РФ), но только в отношении тех жилых объектов, по которым налоговая база определяется на основе кадастровой стоимости.

¹⁶ См.: Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28 ноября 2013 г. по делу № А13-627/2013.

¹⁷ Ст. 43 Федерального закона РФ от 24 июля 2007 г. № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости»

¹⁸ Письмо Минфина РФ от 25 января 2017 г. № 03-05-06-01/3400.

В отношении объектов, база по которым определяется на основе инвентаризационной стоимости, необлагаемый минимум не предусмотрен вовсе.

- 3.3. Такое положение чревато нарушением базовых конституционных прав граждан, чье право на жилье должно равно обеспечиваться и не зависеть от готовности местных властей перейти на исчисление базы поимущественного налогообложения на основе кадастровой стоимости.

* * *

- 3.4. При исчислении налоговой базы на основе кадастровой стоимости налогообложение проводится пообъектно, то есть без сложения стоимостей объектов недвижимости, принадлежащих налогоплательщику.

В случае определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости налоговые ставки применяются к суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения одной группы, принадлежащих налогоплательщику, расположенных в пределах одного муниципального образования (п. 4 ст. 406 НК РФ).

- 3.5. Такому различию подходов невозможно найти разумное объяснение.

Налог должен основываться на единых для всех плательщиков базовых условиях. Вопрос о единой, шедулярной или дискретной базе напрямую не связан с порядком определения ее размера. Он имеет самостоятельное значение и зависит от политико-социальной роли налога в конкретной исторической ситуации.

- 3.6. Обложение суммарной стоимости повышает эффективность применения прогрессивной шкалы налогообложения, которая является еще одной частью обложения на основе инвентаризационной стоимости.

4. Санкционная система прогрессивного налогообложения на основе инвентаризационной стоимости

- 4.1. Пункт 4 ст. 406 НК РФ предусматривает, что ставка налога на имущество физических лиц составляет от 0,1 до 2% суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения.

Таким образом, минимальные и максимальные ставки различаются в 20 раз.

- 4.2. Ранее действовавший Закон РФ от 9 декабря 1991 г. «О налогах на имущество физических лиц» устанавливал изначально единую

ставку 0,1% от инвентаризационной стоимости недвижимости граждан.

В 1999 г. была введена прогрессивная шкала ставок¹⁹, которую затем и унаследовал НК РФ.

- 4.3. При установлении прогрессивного налогообложения доходов граждан ранее действовавшим российским законодательством минимальная ставка составляла 12%, а максимальная – 60%²⁰, то есть ставки различались в 5 раз.

Уже через полгода действия закона максимальная ставка была снижена до 40%²¹, а затем и до 30%²². Разрыв сократился до 2,5 раза.

- 4.4. Чем можно объяснить беспрецедентное различие ставок налога на имущество?

Можно предположить, что 20-кратное превышение максимальной ставки над минимальной имеет санкционное значение и направлено на сдерживание непроизводительного потребления²³.

Это форма «налога на роскошь», реализация лозунга французской революции XVIII в. «Мир хижинам, война дворцам».

- 4.5. Но в таком случае, если преследовалась цель социального уравнивания путем изъятия части сверхбогатств посредством повышенного поимущественного налогообложения, законодателю (как федеральному, так и региональному) следовало иметь ответы на вопросы о том:

- как распределяются облагаемые налогом жилые дома граждан по ценовым сегментам;
- в каком ценовом сегменте находится большинство домов;
- какая ставка налога применяется к этому большинству;
- какой процент жилых домов граждан облагается по максимальной установленной ставке.

¹⁹ Федеральный закон от 17 июля 1999 г. № 168-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации „О налогах на имущество физических лиц“».

²⁰ Закон РСФСР от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц».

²¹ Закон РФ от 16 июля 1992 г. № 3317-1 «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России».

²² Закон РФ от 6 марта 1993 г. № 4618-1 «О внесении изменений и дополнений в законы РСФСР „О государственных пенсиях в РСФСР“, „О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения“, законы Российской Федерации „О государственной пошлине“, „О налоге на имущество предприятий“, „О налоге на добавленную стоимость“, „О подоходном налоге с физических лиц“».

²³ В пояснительной записке к проекту будущего федерального закона от 17 июля 1999 г. № 168-ФЗ содержится лишь общее объяснение введения прогрессивной шкалы: «Данный законопроект направлен на увеличение поступлений налогов на имущество физических лиц в бюджет».

4.6. Мне не удалось отыскать статистические данные для ответа на эти вопросы.

Полагаю, Конституционный Суд РФ при подготовке к рассмотрению дела мог бы запросить такие данные для того, чтобы определиться, действительно ли повышенными ставками облагаются только «роскошные домовладения». Или для того, чтобы выяснить, учитывались ли вообще эти факторы при установлении налога для соблюдения принципа экономической обоснованности налогообложения.

4.7. Доступные данные из Российского статистического ежегодника (2017)²⁴ позволяют сделать следующие выводы:

- в 2016 г. в индивидуальных (одноквартирных) домах проживало 22,7% домохозяйств²⁵;
- при этом из группы населения с наименьшими доходами в отдельных домах или частях домов проживало 54,2%;
- из группы населения с наибольшими доходами в отдельных домах проживало 9,1%²⁶.

4.8. Таким образом, вопрос о справедливом необременительном налогообложении индивидуальных домов наиболее актуален для наименее обеспеченных слоев российского населения, бóльшая часть которого проживает в индивидуальных домах или частях домов.

5. Метод прогрессии не соответствует поимущественному налогообложению физических лиц

5.1. На ранних исторических стадиях налогообложение имущества заменяло налогообложение доходов его владельца или служило дополнением подоходному налогообложению²⁷.

5.2. В современный период налог на имущество утратил подоходные функции в любых проявлениях. Из налога государственного он превратился в налог местный.

²⁴ Издание Федеральной службы государственной статистики.

²⁵ Российский статистический ежегодник, 2017, раздел 6 «Уровень жизни населения», п. 6.39.

²⁶ Там же, п. 6.40.

²⁷ См.: Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф. Правовые основы поимущественного налогообложения: учеб. пособ. для бакалавров и магистров / под общ. ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2016. С. 12–19.

Его плата стала формой участия населения в финансировании местных нужд. При этом стоимость объекта имеет распределительную роль, не связанную с критериями доходности его владельца.

5.3. Это объясняется следующим:

5.3.1. Общий доходный статус лица можно учесть средствами поимущественного налогообложения только при совокупном обложении всех принадлежащих лицу облагаемых вещей.

В противном случае невозможно применить прогрессивную шкалу налогообложения.

Поскольку поимущественное налогообложение является местным, невозможно агрегировать базу налога, так как принадлежащие одному лицу объекты могут находиться в разных территориальных образованиях.

5.3.2. Даже если предположить, что современные информационные технологии позволяют получать данные об имущественном положении налогоплательщика, различные условия налогообложения в каждой местности (разные ставки, льготы) исключают применение поимущественных налогов для подоходного налогообложения.

5.3.3. Попытки применить прогрессивный метод налогообложения к имуществу, сосредоточенному на конкретной территории, при пообъектном обложении приведет к неравномерному налогообложению имущества равной стоимости, но структурированному по-разному.

Например, налог с двухкомнатной квартиры может быть больше, чем налог с двух однокомнатных квартир, в совокупности имеющих ту же стоимость, поскольку налог исчисляется пообъектно.

5.3.4. Обладание имуществом определенной ценности и текущая доходность лица жестко между собой не связаны.

Например, в большом доме может проживать лицо, утратившее источник дохода, или наследник имущества, не имеющий других активов, или многодетная семья.

Льготы, которые пытаются «очеловечить» подобные случаи, во-первых, не охватывают всех жизненных ситуаций безденежья владельцев и, во-вторых, сопряжены с рядом формальностей и ограничений, установленных во избежание злоупотребления льготами.

5.3.5. Для того чтобы исключить чрезмерное вторжение в частную жизнь, в налоговых целях оценивается только само строение (инженерная конструкция) без оценки внутреннего убранства.

Такая приблизительная оценка не отражает фактическую доходность лица и не соответствует цели сверхобложения сверхбогатств.

- 5.3.6. Налогооблагаемое имущество создается, как правило, за счет ранее полученных доходов, обложенных налогом на доходы.

Взимание налога на имущество оправдано тем, что собственник имущества должен финансировать местные нужды, что он получает местные общественные блага.

Идея налога как платы за муниципальные услуги не предполагает прогрессивного роста платежей: ведь муниципальные услуги не потребляются владельцами стоящих рядом разностойимостных домов так, чтобы различия обуславливали прогрессивный рост ставок налога.

- 5.3.7. Прогрессивное налогообложение стимулирует владельцев недвижимости, утративших доходы, либо найти своему объекту коммерческое применение, либо избавиться от него.

Налогообложение, понуждающее к расставанию с жильем, чревато социальными конфликтами, особенно в странах, где население не привыкло к мобильности и чувствует большую привязанность к родовому гнезду.

- 5.4. Таким образом, идея прогрессивного поимущественного налогообложения не поддерживается теорией поимущественных налогов.

Но в практическом налогообложении исключения встречаются, и не так уж редко.

Объяснить это можно желанием администрации собрать побольше средств, мотивами социальной пропаганды, «наследственным влиянием» подоходного налогообложения.

* * *

- 5.5. В условиях нормативной «чересполосицы» не исключены ситуации «накачивания» инвентаризационной стоимости через различные повышающие коэффициенты, преследующие ту же цель социального уравнивания, что и прогрессивная шкала.

В таких случаях обладатель «солидной» недвижимости оказывается дважды наказан: через искусственное завышение стоимости принадлежащего ему объекта и через применение к этой стоимости повышенной ставки налогообложения.

5.6. Например, на территории Московской области коэффициент пересчета восстановительной стоимости в отношении каменного жилого дома составлял 30,2, а в отношении нежилых строений торгового назначения, принадлежащих гражданам, – 93²⁸.

Но рыночные строительные цены и цены строительных материалов повышаются одинаково в отношении любых объектов застройки.

Подобная дифференциация коэффициентов продиктована желанием искусственно увеличить базу налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков.

Прогрессивная шкала возводит эту несправедливость в степень.

* * *

5.7. На сопредельных территориях, расположенных в границах одного региона, налоговые ставки могут различаться в разы. Различаются и границы налоговых разрядов для применения повышенных ставок.

5.8. Например, в Алтайском крае (место жительства заявителя жалобы в Конституционный Суд РФ) недвижимость инвентаризационной стоимостью до 300 тыс. руб. облагается, как правило, по ставке 0,1%. Но в г. Заринске – по ставке 0,099%, то есть в 10 раз меньше²⁹.

Максимальные ставки в разных муниципальных образованиях составляют от 1 до 2%, а в Романовском районе – 0,5%³⁰.

При этом в г. Белокурихе максимальная ставка 2% применяется к суммарной инвентаризационной стоимости свыше 5 млн руб.³¹, а в г. Яровое те же 2% взимаются с имущества ценностью свыше 800 тыс. руб.³²

5.9. Таким образом, в пределах региона сумма налога, взимаемого с имущества одинаковой стоимости, может существенно различаться.

²⁸ Постановление правительства Московской области от 2 октября 2012 г. № 1262/37 «О коэффициентах пересчета восстановительной стоимости строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности, в целях налогообложения».

²⁹ Решение Заринского городского собрания депутатов от 28 октября 2014 г. № 61 (ред. от 28 августа 2018 г.) «О введении налога на имущество физических лиц на территории муниципального образования Город Заринск Алтайского края».

³⁰ Решение Совета депутатов Романовского сельсовета Романовского района от 23 ноября 2017 г. № 10 «О ставках налога на имущество физических лиц на территории муниципального образования Романовский сельсовет Романовского района Алтайского края».

³¹ Решение Белокурихинского городского совета депутатов от 24 октября 2014 г. № 247 (ред. от 29 ноября 2017 г.) «О введении налога на имущество физических лиц на территории муниципального образования Город Белокуриха Алтайского края».

³² Решение Городского собрания депутатов города Яровое от 28 октября 2014 г. № 38 (ред. от 28 ноября 2017 г.) «О введении налога на имущество физических лиц на территории муниципального образования Город Яровое Алтайского края».

Например, с имущества, инвентаризационная стоимость которого составляет 3 171 466 руб. (как у заявителя жалобы в Конституционный Суд РФ), налог составляет 15 857 руб. (Романовский район), 19 029 руб. (г. Белокуриха), 38 058 руб. (г. Заринск), 47 572 руб. (г. Барнаул).

- 5.10. Такое трехкратное (а в отношении недорогой недвижимости десятикратное) различие сумм налога с сопоставимых объектов, находящихся в пределах одного региона, не может не привлекать напряженного внимания граждан к теме налогообложения: сосед платит меньше...

* * *

- 5.11. Предусмотренный п. 4 ст. 406 НК РФ метод налогообложения – простая относительная прогрессия. Для общего размера налоговой базы устанавливаются разряды, а для каждого разряда – различные ставки.

При этом необходимо учитывать, что налог исчисляется не по частям (не по отдельным разрядам) с последующим сложением сумм налога, исчисленных по каждому разряду, а одна ставка применяется ко всей базе налогообложения в зависимости от общего размера базы³³.

- 5.12. Главный недостаток этого метода налогообложения – резкие скачки суммы налога при переходе из одного разряда в другой.

Если в качестве примера взять установленную шкалу ставок в г. Барнауле³⁴, то с имущества, инвентаризационная стоимость которого составляет ровно 3 000 000 руб., налог по ставке 0,92% составит 27 600 руб., а с имущества стоимостью 3 000 001 руб. налог по ставке 1,5% составит 45 000 руб.

Владельцам «пограничной» недвижимости есть смысл всеми способами добиваться снижения инвентаризационной стоимости хотя бы на 1 руб. ради того, чтобы сэкономить 17 400 руб. налога.

Ни о каком равном налоговом бремени плательщиков в таких ситуациях говорить не приходится.

³³ О видах прогрессии см.: Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 142-145.

³⁴ Решение Барнаульской городской думы от 7 ноября 2014 г. № 375 (ред. от 1 декабря 2017 г.) «О налоге на имущество физических лиц на территории городского округа – города Барнаула Алтайского края».

6. Невозможность параллельного применения на одной территории исчисления налоговой базы на основе инвентаризационной и кадастровой стоимости

- 6.1. Если налогоплательщик полагает, что в отношении принадлежащего ему объекта инвентаризационная стоимость определена неправильно, необоснованно, несправедливо и т. п., он вправе обжаловать в суде установление этой стоимости, но не вправе требовать применения кадастровой стоимости вместо инвентаризационной.
- 6.2. Такой вывод следует из текста ст. 402 НК РФ. Единая дата начала применения на территории субъекта Российской Федерации порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения устанавливается законодательным органом государственной власти субъекта Российской Федерации.
- 6.3. Такого же понимания придерживаются и суды при рассмотрении споров о правильности установления инвентаризационной стоимости. Они отказывают в расчете налога на недвижимое имущество по кадастровой стоимости вместо инвентаризационной (даже если она несправедлива / не соответствует рыночной стоимости) на том основании, что кадастровая стоимость устанавливается исключительно на основании решения уполномоченного государственного органа, а не по заявлению правообладателя объекта недвижимости³⁵.
- 6.4. Даже в тех случаях, когда по нормативно-техническим причинам оказывается невозможным определение инвентаризационной стоимости объекта (в отношении объектов, возведенных после 1 января 2013 г.), вследствие чего невозможно определить налоговую базу и, следовательно, рассчитать налоги, Минфин России не предлагает использовать кадастровую стоимость.
- Министерство указывает, что «нарушений норм Налогового кодекса Российской Федерации в связи с отсутствием налогообложения в отношении объектов недвижимости, по которым не определена налоговая база (инвентаризационная стоимость), не имеется»³⁶.
- 6.5. В то же время организационные возможности для «точечного» применения кадастровой (рыночной) стоимости вместо инвентаризационной, по всей видимости, существуют.

³⁵ См.: апелляционное определение судебной коллегии по административным спорам Верховного Суда Российской Федерации от 20 сентября 2017 г. № 53-АПГ17-31; апелляционное определение Свердловского областного суда от 23 мая 2018 г. по делу № 33а-7901/2018.

³⁶ Письмо Минфина России от 2 февраля 2018 г. № 03-05-06-01/5934.

Так, Приказом Минземстроя России от 4 августа 1998 г. № 37³⁷ установлено, что помимо определения балансовой и действительной инвентаризационной стоимости зданий и строений в необходимых случаях может проводиться, если это не противоречит действующим нормативным актам, определение рыночной стоимости зданий, исчисляемой организациями БТИ на основе обобщения результатов трех методов оценки: затратного, доходного и сравнения продаж (п. 5.4).

- 6.6. Как из дела заявителя жалобы в КС ПФ, так и из других дел, рассмотренных судами, следует, что в отношении одних и тех же налогооблагаемых объектов может быть определена как инвентаризационная, так и кадастровая стоимость. Последняя, однако, не учитывается по обстоятельствам, указанным выше³⁸.

* * *

Инвентаризационная стоимость была органична для плановой социалистической экономики. Она досталась современному налоговому праву в качестве «наследства», принятого от безысходности (в отсутствие системы массовой кадастровой оценки).

В современных условиях она не более чем суррогат стоимости недвижимости, утративший связь с реальностью.

Нет необходимости продлевать агонию этого архаичного института и сохранять его как безальтернативный метод определения базы налога на имущество физических лиц.

С уважением,

главный редактор
журнала «Налоговед»,
адвокат, канд. юрид. наук

С.Г. Пепеляев

«14» декабря 2018 г.

³⁷ Приказ Минземстроя России от 4 августа 1998 г. № 37 «Об утверждении Инструкции о проведении учета жилищного фонда в Российской Федерации» (с измен. и доп. последующих ред. от 4 сентября 2000 г., от 19 мая 2008 г.).

³⁸ Определение Ленинградского областного суда от 26 января 2016 г. по делу № 33а-503/2016.