



Комментарий к Федеральному закону от 29.09.2019 № 325-ФЗ

«О внесении изменений в части первую и вторую
Налогового кодекса Российской Федерации»
(по вопросам налогообложения имущества)

Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации [1] (далее — Закон) подготовлен в целях реализации отдельных положений Послания Президента РФ Федеральному Собранию от 20.02.2019 и Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов. Учитывая значимость положений Закона, прокомментируем ключевые изменения, касающиеся налогообложения имущества.

**Ключевые
слова:**

транспортный налог, земельный налог, налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций, МФЦ, льготная налоговая ставка

Key words:
?

А.В. Лащёнов

Общие положения налогового администрирования

Законом в НК РФ [2] вносятся нормы о возможности передачи в налоговые органы документов, используемых в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через многофункциональные центры предоставления государственных и муниципальных услуг

(далее — МФЦ). По нашему мнению, это ожидаемый итог проведения в течение 3 лет региональных пилотных проектов по такому взаимодействию в соответствии с приказом ФНС России от 17.08.2017 № СА-7-17/615@.

Так, ст. 21 НК РФ дополняется пунктом 1.1, согласно которому *налогоплательщики—физические лица вправе представлять в налоговые органы документы (сведения) через МФЦ*, в которых в соответствии с решениями высших исполнительных органов государственной власти субъектов РФ организована такая возможность. При этом устанавливаются следующие правила документооборота:

1) передача налоговых документов через МФЦ допускается в случаях, предусмотренных НК РФ (речь идет о документах, касающихся налогообложения имущества физических лиц: заявлений и уведомлений, указанных в п. 4

ст. 52, п. 3 ст. 361.1, п. 6.1 ст. 391, п. 10 ст. 396, пунктах 6, 7 ст. 407, п. 2.1 ст. 408 НК РФ);

2) днем представления документов через МФЦ считается дата их приема МФЦ. При этом физическому лицу выдается расписка или иной документ, подтверждающий прием документов (сведений);

3) документооборот между налоговым органом и МФЦ осуществляется по мере технической готовности сторон в электронной форме в порядке, утверждаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, либо на бумажном носителе по соглашению взаимодействующих сторон;

4) при представлении документов, за исключением налоговых деклараций, через МФЦ по просьбе физического лица, выраженной в письменной форме, налоговый орган обязан передать документ — результат оказания услуги в МФЦ в течение 2 дней после его подготовки для выдачи клиенту на бумажном носителе;

5) передача налоговым органом через МФЦ документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну (например, налоговые уведомления), на бумажном носителе осуществляется при наличии письменного согласия на это налогоплательщика—физического лица, которое может быть выражено в документе (сведениях), представляемых в налоговый орган через МФЦ⁴.

В целях расширения способов информирования налогоплательщиков о наличии недоимки по налогам Законом вносятся поправки в ст. 31 НК РФ *о праве налоговых органов оповещать налогоплательщиков о наличии недоимки и (или) налоговой задолженности посредством СМС-сообщений, электронной почты и иными способами*, не противоречащими законодательству, не чаще 1 раза в квартал при условии получения согласия на такое информирование. Кроме того, в Законе реализованы предложения органов власти — заинтересованных бюджетополучателей региональных и местных имущественных налогов — *о дополнительном информировании через МФЦ физических лиц о начислении налоговых платежей*. Учитывая, что обязанность по уплате последних зависит от направления налоговых уведомлений и возникает не ранее даты их получения

[2, абзац второй п. 2 ст. 52, п. 4 ст. 57] абзац первый п. 4 ст. 52 НК РФ дополнен положением о возможности получения налогового уведомления через МФЦ на основании заявления налогоплательщика.

Законом вносятся изменения, касающиеся *процедуры формирования налогового уведомления*. Согласно поправкам в п. 2 ст. 52 НК РФ с 2021 года при формировании налоговых уведомлений будут учитываться имеющиеся у налогоплательщика суммы излишне уплаченных имущественных налогов и НДС/Л и (или) пеней по таким налогам путем уменьшения суммы указанных налогов, подлежащих уплате, последовательно, начиная с меньшей суммы, если до начала формирования налогового уведомления не получено заявление о возврате (зачете) указанных сумм излишне уплаченных налогов. Это позволит без дополнительного заявления налогоплательщика зачесть суммы имеющейся переплаты по налоговым платежам, если она не была востребована налогоплательщиком до начала формирования налогового уведомления.

Согласно Закону положения ч. 10 ст. 3 Федерального закона от 15.04.2019 № 63-ФЗ [3] (далее — Закон № 63-ФЗ) об информационном обмене налоговых органов с ПФР фактически распространены на последующие налоговые периоды. С 2020 года ПФР будет обязан ежегодно до 1 марта года, следующего за отчетным, сообщать в ФНС России сведения о лицах, в отношении которых приняты решения о назначении пенсии, прекращении выплаты пенсии, об инвалидах и о лицах, относящихся к так называемым предпенсионерам (поправки в п. 9.4 ст. 85 НК РФ). Данная информация необходима налоговым органам для реализации беззаявительного порядка предоставления физическим лицам налоговых льгот по всем имущественным налогам.

В связи с отменой с 2021 года обязанности представления деклараций по транспортному и земельному налогам и направлением налогоплательщикам-организациям сообщений об исчисленной налоговым органом сумме транспортного налога и (или) земельного налога положения ст. 23 НК РФ дополнены пунктом 2.2: налогоплательщики-организации обязаны направить в налоговый орган по своему выбору сообщение о наличии у них транспортных средств и (или) земельных участков, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, если ими не получены сообщения об исчисленной налоговым органом сумме транспортного налога и (или) земельного налога в от-

⁴ Например, разработанный ФНС России проект приказа «Об утверждении формы заявления о выдаче налогового уведомления» (<http://regulation.gov.ru/>) предусматривает указание в заявлении такого согласия.

ношении указанных объектов налогообложения за период владения последними.

Сообщение о наличии объекта налогообложения с приложением копий документов, подтверждающих государственную регистрацию транспортных средств, и (или) правоустанавливающих (правоудостоверяющих) документов на земельные участки направляется в налоговый орган в отношении каждого объекта налогообложения однократно в срок до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сообщение о наличии объекта налогообложения не представляется, если организации было передано (направлено) сообщение об исчисленной налоговым органом сумме транспортного налога и (или) земельного налога в отношении этого объекта или ею было направлено в налоговый орган заявление о предоставлении налоговой льготы по транспортному налогу и (или) по земельному налогу в отношении соответствующего объекта налогообложения.

Исполнение этой нормы с 2021 года обеспечивается поправками, внесенными Законом в п. 3 ст. 129.1 НК РФ, согласно которым неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком налоговому органу сообщения о наличии объекта налогообложения влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоевременно представлено) такое сообщение.

Транспортный налог

С 2021 года установлены *единые сроки уплаты налога (авансовых платежей по налогу) налогоплательщиками-организациями*, а также отменены полномочия законодательных (представительных) органов субъектов РФ по определению срока уплаты налога (поправки в абзац второй ст. 356 и п. 1 ст. 363 НК РФ). Так, налог будет уплачиваться организациями не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а авансовые платежи по налогу — не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Такой подход, который будет применяться начиная с уплаты налога за налоговый период 2020 года, позволяет унифицировать региональную практику введения различных сроков уплаты налога, а также учитывает установленную Законом № 63-ФЗ с 2021 года обязан-

ность налоговых органов по направлению сообщений об исчисленной сумме налога в связи с отменой деклараций по налогу.

Законом вводится *процедура рассмотрения заявления о предоставлении налоговой льготы* (поправки в п. 3 ст. 361.1 НК РФ).

Напомним, что ежегодно в налоговые органы поступает порядка 400 тыс. заявлений о предоставлении налоговых льгот по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц. С 2020 года в налоговые органы будут направлять заявления о предоставлении льгот по транспортному и земельному налогам налогоплательщики-организации² (это предусмотрено пунктами 15, 24 ст. 1 Закона № 63-ФЗ).

Вместе с тем НК РФ не содержит правил рассмотрения заявлений, в том числе не определяет предельные сроки, порядок оформления результатов рассмотрения и доведения их до налогоплательщиков. Письмом ФНС России от 10.01.2018 № БС-4-21/147@ соответствующие рекомендации были направлены территориальным налоговым органам, однако оно не является обязательным нормативным правовым актом.

С учетом изложенного Законом в п. 3 ст. 361.1 НК РФ включен ряд положений: о сроке рассмотрения налоговым органом заявления — в течение 30 дней со дня его получения — и возможности продления данного срока в случае направления налоговым органом запроса о предоставлении сведений, подтверждающих право налогоплательщика на налоговую льготу, — не более чем на 30 дней с уведомлением об этом налогоплательщика. По результатам рассмотрения заявления налоговый орган направляет налогоплательщику способом, указанным в заявлении, уведомление о предоставлении налоговой льготы либо сообщение об отказе в ее предоставлении. В уведомлении должны быть указаны основания предоставления налоговой льготы, объекты налогообложения и периоды, применительно к которым она предоставляется, в сообщении — основания отказа в предоставлении налоговой льготы, объекты налогообложения, а также период, начиная с которого налоговая льгота не предоставляется. Формы уведомления и сообщения утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

² Форма заявления утверждена приказом ФНС России от 25.07.2019 № ММВ-7-21/377@.

Введение указанной процедуры позволит упорядочить работу налоговых органов и гарантировать соблюдение прав и законных интересов налогоплательщиков при рассмотрении заявлений, в том числе в условиях приема и рассмотрения заявлений от налогоплательщиков-организаций.

С 2020 года по-новому урегулирован порядок определения налоговой базы в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств (плавучие доки, дебаркадеры, плавучие краны, плавучая землечерпательная техника и т. п.), — исходя из их валовой вместимости в регистровых тоннах [подп. 2 п. 1 ст. 359]. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ (базовый размер ставки — 20 руб. с регистровой тонны [2, п. 1 ст. 361]).

Однако нормативные правовые акты по вопросам учета и регистрации судов (включая Международную конвенцию по обмеру судов 1969 года, Кодекс торгового мореплавания РФ, Кодекс внутреннего водного транспорта РФ, Положение о классификации и об освидетельствовании судов) не предусматривают обязательного определения валовой вместимости судна в регистровых тоннах; при этом она может фиксироваться в безразмерных единицах. Перерасчет безразмерной валовой вместимости в регистровые тонны не может быть выполнен, так как в нормативных правовых документах отсутствует значение коэффициента перерасчета, одинаковое для всех судов, что подтверждено Минтрансом России (письмо от 06.06.2019 № Д5/12255-ИС).

В целях устранения указанного пробела в регулировании Законом установлена возможность определения налоговой базы судов как в регистровых тоннах, так и за единицу валовой вместимости, если последняя определена без указания размерности.

Налог на имущество организаций

Наиболее значимые изменения связаны с отменой условия об учете недвижимого имущества в качестве основного средства для его налогообложения исходя из кадастровой стоимости (поправки в п. 1 ст. 374 НК РФ, вступающие в силу с налогового периода 2020 года). Теперь для расчета налога по правилам ст. 378.2 НК РФ достаточно установить наличие права собственности организации на недвижимость или права хозяйственного ведения при соблюдении прочих условий, предусмотренных указанной статьей.

Законом также расширен перечень видов объектов недвижимости, которые могут облагаться налогом исходя из кадастровой стоимости. К ним отнесены иные объекты недвижимого имущества, признаваемые объектами налогообложения в соответствии с главой 32 НК

РФ, не предусмотренные в подпунктах 1—3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ (новая редакция подп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ). В силу п. 2 ст. 378.2 НК РФ это создает основания для принятия закона субъекта РФ, устанавливающего особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости в отношении указанных объектов. При этом необходимо учитывать следующее:

- принятие закона субъекта РФ не является обязательным, а относится к дискретным (реализуемым по усмотрению) полномочиям региона;
- из п. 2 ст. 378.2, ст. 401, подп. 2 п. 5 ст. 406, п. 4 ст. 407 НК РФ следует, что законом субъекта РФ могут быть установлены особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости как для всех объектов, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 32 НК РФ, так и только для объектов налогообложения определенного вида (например, вида «квартиры, комнаты», «жилые дома или их части», «садовые дома», «гаражи, машино-места», «хозяйственные строения или сооружения, которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства», «единые недвижимые комплексы», «объекты незавершенного строительства», «здания», «сооружения»);
- в случае принятия регионального закона у субъекта РФ имеются полномочия по установлению (снижению) налоговых ставок и введению налоговых льгот в отношении объектов налогообложения определенного вида [2, п. 2 ст. 372].

Таким образом, подп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ (в редакции Закона) предусматривает в рамках принципа двух ключей (федерального и регионального регулиро-



вания по имущественным налогам) расширение перечня объектов имущества организаций, которые с 2020 года могут облагаться исходя из кадастровой стоимости. При этом надо учитывать, что к 2020 году должен

быть завершен переход на налогообложение объектов недвижимости физических лиц исходя из кадастровой стоимости. Настройка параметров налогообложения (введение особенностей определения налоговой базы с конкретного налогового периода, определение вида налогооблагаемых объектов, установление налоговых ставок и льгот) относится исключительно

к полномочиям субъектов РФ.

Одновременно скорректированы правила исчисления налога по таким объектам [2, п. 12 ст. 378.2]: если их кадастровая стоимость не определена, расчет налоговой базы и суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) по текущему налоговому периоду осуществляется в порядке, предусмотренном главой 30 НК РФ для исчисления налоговой базы исходя из среднегодовой стоимости имущества.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц

По аналогии с транспортным налогом с 2021 года для организаций введен единый срок уплаты земельного налога (поправки в п. 2 ст. 387 и п. 1 ст. 397 НК РФ) — не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; авансовые платежи по налогу должны быть перечислены не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Изменения действуют начиная с уплаты налога за налоговый период 2020 года.

Рассматриваемые поправки обусловлены не только разноплановой практикой регулирования сроков уплаты земельного налога в нескольких соседних муниципальных образованиях, но и установлением различных сроков уплаты в пределах одного муниципалитета для разных налогоплательщиков. Например, решением Петрозаводского городского Совета (Республика

Карелия) от 10.11.2005 № XXV/XXI-196 «Об установлении и введении в действие на территории Петрозаводского городского округа земельного налога» для организаций определен срок уплаты налога — не позднее 15 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, за исключением гаражно-строительных кооперативов и иных некоммерческих организаций, которым земельные участки предоставлены для размещения коллективных гаражей, а также для садоводческих объединений, для которых срок уплаты налога устанавливается не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Хотя, по мнению Минфина России (письмо от 06.06.2019 № 03-05-04-02/41504), НК РФ не предусмотрено право представительных органов муниципальных образований устанавливать дифференцированные сроки уплаты налога и отчетные периоды по налогу в зависимости от категории налогоплательщиков.

Закон поставил точку в вопросе применения предельных значений налоговой ставки в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства³ (далее — ИЖС).

Так, Законом № 63-ФЗ с 2020 года внесены изменения в абзац четвертый подп. 1 п. 1 ст. 394 НК РФ, направленные на реализацию позиции Конституционного Суда РФ, содержащейся в определении от 08.11.2018 № 2725-О, о применении льготной налоговой ставки (в размере 0,3 %) в отношении земельных участков, предназначенных для личного подсобного хозяйства, садоводства или огородничества, которые не используются в предпринимательской деятельности. Учитывая эти поправки, с налогового периода 2020 года, согласно Закону, условие о льготной налоговой ставке [2, абзац третий подп. 1 п. 1 ст. 394] дополняется указанием на то, что она не применяется в отношении участков, приобретенных (предоставленных) для ИЖС и используемых в предпринимательской деятельности.

По аналогии с процедурой рассмотрения заявления о предоставлении льготы по транспортному налогу, Законом регламентируется рассмотрение заявления о предоставлении льготы по налогу на имущество физических лиц и по земельному налогу как для граждан,

³ Подробнее см.: Лащёнов А.В., Рулева Н.П. Использование земельных участков не по целевому назначению: налоговые последствия // Налоговая политика и практика. 2019. № 9. С. 40—44.

так и для организаций (поправки в п. 10 ст. 396 и п. 6 ст. 407 НК РФ).

Из главы 31 НК РФ *исключаются положения, не соответствующие отраслевому законодательству*. В частности, признается утратившим силу п. 3 ст. 392 НК РФ о последствиях для налогообложения перехода права собственности на часть земельного участка, которая занята зданием, строением и необходима для их использования (нормы о переходе права собственности на часть участка были исключены из ст. 273 ГК РФ Федеральным законом от 26.06.2007 № 118-ФЗ). Также признается утратившим силу п. 14 ст. 396 НК РФ, содержащий правила предоставления сведений о кадастровой стоимости земельных участков, относящихся к предмету регулирования ст. 62 «Порядок предоставления сведений, содержащихся в Едином государственном реестре недвижимости» Федерального закона от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости».

В целях применения повышенной налоговой ставки (не более 1,5 % для «прочих земель») в отношении земельных участков, не используемых по целевому назначению для сельхозпроизводства, *вводятся положения об информационном обмене налоговых органов с органами госземнадзора*. Согласно новой норме — п. 18 ст. 396 НК РФ — с 1 июля 2020 г. орган госземнадзора (территориальные органы Россельхознадзора и Росреестра) обязан в течение 10 дней со дня выдачи предписания об устранении выявленного нарушения требований земельного законодательства, связанного с неиспользованием для сельхозпроизводства земельного участка, принадлежащего организации или физическому лицу на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, отнесенного к землям сельхозназначения или к землям в составе зон сельхозиспользования в населенных пунктах (за исключением земельных участков, указанных в абзацах четвертом и пятом подп. 1 п. 1 ст. 394 НК РФ), представлять в налоговый орган по субъекту РФ сведения о неиспользовании такого участка для сельхозпроизводства.

Сведения об установлении органом, осуществляющим госземнадзор, факта устранения указанного нарушения либо об отмене указанного предписания в течение 10 дней представляются в налоговый орган по субъекту РФ. Форма, порядок ее заполнения, формат и порядок представления вышеуказанных сведений в электронной форме утверждаются федеральным орга-

ном исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Эти сведения также могут представляться по запросу налогового органа в течение 5 дней со дня получения соответствующего запроса.

Также с 1 июля 2020 г. *вводится информационный обмен налоговых органов с органами (организациями) социальной защиты населения для безвозмездного получения необходимых сведений о лицах, имеющих трех и более несовершеннолетних детей, для предоставления дополнительных налоговых вычетов по местным налогам* [2, подп. 10 п. 5 ст. 391, п. 6.1 ст. 403]. Указанные сведения будут передаваться ежегодно до 1 марта года, следующего за годом, за который они представляются. Форма, порядок ее заполнения, формат и порядок представления сведений в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Такие сведения также могут представляться по запросу налогового органа в течение 5 дней со дня его получения (новый п. 19 ст. 396 НК РФ).

Закон безусловно вносит весомый вклад в повышение эффективности налогового администрирования и снижение административной нагрузки на плательщиков имущественных налогов. **НП**

Литература

1. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон Рос. Федерации от 29 сент. 2019 г. № 325-ФЗ. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата опубликования 29.09.2019).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).
3. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 9 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»: федер. закон Рос. Федерации от 15 апр. 2019 г. № 63-ФЗ. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата опубликования: 15.04.2019).

об авторе



А.В. Лащёнов,

начальник Управления
налогообложения имущества
ФНС России, государственный
советник РФ 3-го класса, к. ю. н.
avtor1@nalogkodeks.ru