



Проблемные вопросы налогообложения имущества и перспективные шаги по их правовому регулированию



А.В. Лащёнов

Ключевые слова:
налоговые льготы,
измененная
кадастровая
стоимость, адрес
для направления
налогового
уведомления

Key words:

Совершенствование законодательства о налогах в ряде ситуаций обусловлено необходимостью ликвидации выявленных в процессе правоприменения пробелов нормативного регулирования, а также оптимизации и повышения эффективности налогового администрирования, решения вопросов, возникающих в ходе хозяйственно-экономической деятельности участников налоговых правоотношений.

Рассмотрим некоторые вопросы налогообложения имущества, которые, по нашему мнению, требуют дополнительно нормативного регламентирования.

Взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков—физических лиц в целях предоставления налоговых льгот

Действующая редакция НК РФ [1] предусматривает обращение физического лица, желающего реализовать своё право на налоговую льготу, в налоговый орган с заявлением о предоставлении налоговой льготы¹. В настоящее время применяются рекомендуемые форма такого заявления (направлена письмом ФНС России от 16.11.2015 № БС-4-11/19976@) и формат представления его в электронном виде (утв. приказом ФНС России от 10.11.2016 № ММВ-7-6/609@). Одновременно с заявлением налогоплательщику необходимо представить документы, подтверждающие право на налоговую льготу [1, п. 3 ст. 361.1, п. 6 ст. 391, п. 10 ст. 396, п. 6 ст. 407]. То

¹ Под налоговой льготой в целях настоящей статьи понимается в том числе уменьшение налоговой базы и реализация иных оснований, освобождающих физических лиц от уплаты налогов на имущество.

есть в отсутствие документов-оснований налоговый орган не обязан рассматривать указанное заявление.

Вместе с тем документы-основания, подтверждающие отнесение налогоплательщика к льготной категории лиц, как правило, выдаются государственными или муниципальными органами, организациями и их должностными лицами, а их копии либо информация об их выдаче имеются в распоряжении названных органов. При схожих обстоятельствах, в случае реализации физическими лицами права на получение государственных услуг, действует принцип, согласно которому органы, предоставляющие государственные услуги, не вправе требовать от заявителя представления документов и информации, которые находятся в распоряжении других органов, предоставляющих государственные или муниципальные услуги, либо подведомственных им организаций, **за рядом исключений**. При этом заявитель вправе представить указанные документы по собственной инициативе [2, ч. 1 ст. 7].

Исходя из требований снижения административной нагрузки на участников налоговых правоотношений, ФНС России предпринимались попытки внедрения такого механизма, при котором регламентируются «позитивные» действия (а не формальный отказ) налоговых органов в случае непредставления налогоплательщиком документов-оснований для использования налоговых льгот. Например, для подтверждения права на льготу по транспортному налогу [1, ст. 361.1] владельцами большегрузных автомобилей, вносившими плату в систему взимания платы в счет возмещения вреда, причиняемого федеральным автомобильным дорогам (далее — плата), налоговым органам предложено использовать полученные ими сведения из реестра системы взимания платы. Истребовать дополнительные (наряду с имеющимися сведениями из реестра) документы налоговые органы могут только при наличии у них законных оснований (например, если содержание представленных налогоплательщиком документов противоречит сведениям из реестра в части объема платы, года ее внесения и т. п.) (письмо ФНС России от 10.01.2017 № БС-4-21/146).

Другой пример — освобождение от налогообложения транспортным налогом транспортного

средства, находящегося в розыске [1, ст. 358]. Условием является подтверждение факта угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом. Таким документом может быть справка об угоне, которая выдается органами, осуществляющими работу по расследованию и раскрытию угонов (краж) транспортных средств. При представлении в налоговый орган подлинника справки транспортное средство, находящееся в розыске, не рассматривается как объект налогообложения. Если налогоплательщик представляет не подлинник, а копию такой справки, налоговый орган в целях подтверждения обоснованности освобождения транспортного средства от обложения транспортным налогом должен направить в подразделение внутренних дел, выдавшее эту справку, запрос о подтверждении факта угона. Такие рекомендации даны в информации, опубликованной на сайте ФНС России 27.11.2012.

Данные шаги в направлении рассмотрения заявлений о налоговых льготах в отсутствие представленных налогоплательщиком надлежащих документов-оснований, на наш взгляд, служат одним из подтверждений необходимости дальнейшего нормативного регулирования действий налоговых органов. Так, Правительством РФ (письмом от 03.07.2017 № 4629п-П13) в Госдуму направлены поправки к проекту федерального закона № 128489-7, которыми предлагается статьи 361.1, 396, 407 НК РФ дополнить следующими положениями:

- физическое лицо имеет право представить в налоговый орган вместе с заявлением документы, подтверждающие право на налоговую льготу. В случае отсутствия таких документов, в том числе по причине непредставления их налогоплательщиком, налоговый орган по информации, указанной в заявлении, должен запросить необходимые сведения у органов, организаций, должностных лиц, у которых они имеются;
- лицо, получившее запрос налогового органа о представлении сведений, подтверждающих право налогоплательщика на налоговую льготу, исполняет его в течение 7 дней со дня получения или в тот же срок сообщает в налоговый орган о причинах неисполнения запроса;
- налоговый орган обязан проинформировать налогоплательщика о получении по запросу све-

дений, подтверждающих его право на налоговую льготу, и о необходимости представления им таких документов в налоговый орган.

Применение для целей налогообложения недвижимости измененной в течение налогового периода кадастровой стоимости

Напомним закрепленные в НК РФ подходы к нормативно-правовому регулированию этого вопроса:

- изменение кадастровой стоимости объектов налогообложения в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах, если иное не предусмотрено нормами НК РФ;
- изменение кадастровой стоимости объекта налогообложения вследствие исправления ошибок, допущенных при определении его кадастровой стоимости, учитывается при исчислении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором применена ошибочно определенная кадастровая стоимость [1, абзац второй п. 15 ст. 378.2, абзац пятый п. 1 ст. 391, абзац третий п. 2 ст. 403];
- изменение кадастровой стоимости по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах



определения кадастровой стоимости (далее — комиссия) или решению суда учитывается при исчислении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в Единый государственный реестр недвижимости (далее — ЕГРН) кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания [1, абзац третий п. 15 ст. 378.2, абзац шестой п. 1 ст. 391, абзац четвертый п. 2 ст. 403].

Указанные нормы направлены главным образом на защиту законных интересов налогоплатель-

щиков, поскольку предусматривают применение результатов пересмотра некорректно определенной кадастровой стоимости в предшествующих налоговых периодах. Однако далеко не во всех случаях изменение кадастровой стоимости по вышеуказанным основаниям ведет к улучшению положения налогоплательщиков.

Так, Федеральный закон от 29.07.2017 № 274-ФЗ «О внесении изменений в статью 24.18 Федерального закона “Об оценочной деятельности в Российской Федерации” и отдельные законодательные акты Российской Федерации» позволяет муниципальным органам оспаривать результаты определения кадастровой стоимости земельного участка, находящегося в частной собственности, если по заявлению собственника она оказалась значительно ниже рыночной стоимости, чем могли быть затронуты интересы муниципалитета по поступлению налоговых доходов. Такое полномочие муниципалитетов было подтверждено и Конституционным Судом РФ (постановление от 05.07.2016 № 15-П).

Не исключено, что в результате такого оспаривания вновь установленная кадастровая стоимость существенно вырастет по сравнению с кадастровой стоимостью, установленной при пересмотре по инициативе налогоплательщика.

К увеличению налоговых обязательств налогоплательщиков может привести и исправление ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости: исправленная (скорректированная) кадастровая стоимость будет применяться за предшествующие налоговые периоды начиная с даты внесения ее первоначального (ошибочного) значения в ЕГРН (до 2017 года — в Государственный кадастр недвижимости).

Кроме того, физические лица, получившие налоговые уведомления, не могут оспаривать кадастровую стоимость налогооблагаемых объектов для применения за указанный в уведомлениях предшествующий налоговый период, если соответствующее заявление в комиссию или суд подается в текущем налоговом периоде.

Попытка восстановить статус-кво по отношению к принципу неухудшения положения налогоплательщиков и соблюдения интересов бюджетополучателей предпринята ФНС России при подготовке поправок к проекту федерального за-

кона «О внесении изменений в статью 24.20 Федерального закона “Об оценочной деятельности в Российской Федерации” и статью 18 Федерального закона “О государственной кадастровой оценке”», разработанному Минэкономразвития России.

В частности, предложено реализовать следующие принципы применения кадастровой стоимости для целей налогообложения недвижимости:

- измененная кадастровая стоимость вследствие исправления ошибки в ЕГРН используется для целей, предусмотренных законодательством, с даты внесения с ошибкой соответствующих сведений в ЕГРН, а если исправление ошибки привело к увеличению кадастровой стоимости — с 1 января года, следующего за годом внесения сведений об измененной кадастровой стоимости в ЕГРН;
- вновь установленная кадастровая стоимость по решению комиссии или суда применяется с даты внесения в ЕГРН кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания, а в случае увеличения кадастровой стоимости по решению комиссии или суда — с 1 января года, следующего за годом внесения сведений об увеличенной кадастровой стоимости в ЕГРН.

Определение адреса для направления налогового уведомления иностранным гражданам и лицам без гражданства

Согласно НК РФ налогоплательщику—физическому лицу, включая иностранных граждан и лиц без гражданства (далее — иностранцы), документы, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий, направляются по адресу места жительства (места пребывания) или по предоставленному налоговому органу адресу для направления указанных документов, содержащегося в Едином государственном реестре налогоплательщиков [1, абзац третий ст. 11, абзац шестой ст. 31].

Для целей НК РФ место жительства определяется как адрес (наименование субъекта РФ, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством РФ. При отсутствии места жительства на территории РФ у физического лица по его просьбе может использоваться

место пребывания. Местом пребывания признается место, где физическое лицо проживает временно по адресу (наименование субъекта РФ, района,



города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту пребывания в порядке, установленном законодательством РФ [1, абзац двадцатый п. 2 ст. 11].

Таким образом, для направления налогового уведомления иностранцу—владельцу налогооблагаемого имущества у налоговых органов должна быть либо информация о месте жительства, по которому зарегистрирован иностранец, полученная в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 85 НК РФ, от органов, осуществляющих регистрацию (миграционный учет) физических лиц, либо информация об адресе места пребывания иностранца или адресе для направления документов по почте, представленная по его инициативе².

Аналогичные условия коммуникации с налоговыми органами применяются и иностранцами — пользователями личного кабинета налогоплательщика, которые направили в налоговый орган уведомление о необходимости получения документов на бумажном носителе в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 11.2 НК РФ и разъясненном письмом Минфина России от 20.07.2017 № 03-02-07/2/46444.

Очевидно, не всегда иностранцы, не зарегистрированные на территории России и временно

² Форма заявления о предоставлении налогоплательщиком—индивидуальным предпринимателем, нотариусом, занимающимся частной практикой, адвокатом, учредившим адвокатский кабинет, физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, налоговому органу адреса для направления по почте документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, утверждена приказом ФНС России от 29.05.2014 № ММВ-7-14/306@.

пребывающие в стране либо ставшие обладателями налогооблагаемого имущества «дистанционно» через представителя, информируют налоговые органы об адресе для направления им налогового уведомления. Поэтому в российском законодательстве о налогах должен быть предусмотрен универсальный механизм взаимодействия с такими налогоплательщиками.

На наш взгляд, может быть использован тот же подход, что и для иностранных юридических лиц, закрепленный в п. 3 ст. 1 Федерального закона от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»: иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории РФ через постоянное представительство и имеющей на территории РФ объект недвижимого имущества на праве собственности, документы налоговых органов направляются по адресу места нахождения указанного объекта недвижимого имущества или по любому другому предоставленному налоговому органу адресу.

Налогообложение жилых помещений российских организаций и объектов недвижимости иностранных организаций

Напомним, что жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств, облагаются налогом на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости таких объектов, при условии что на территории их расположения действует закон субъекта РФ, устанавливающий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости [1, подп. 4 п. 1 и п. 2 ст. 378.2].

Объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, а также объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства, облагаются налогом исходя из кадастровой стоимости в силу подп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ.

При этом сумма авансового платежа по налогу в отношении вышеуказанных объектов исчисляется как 1/4 кадастровой стоимости объекта по

состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на налоговую ставку [1, подп. 1 п. 12 ст. 378.2]. Кроме того, в силу п. 2 ст. 375 НК РФ налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со ст. 378.2 НК РФ.

Такая конструкция фактически выводит из-под налогообложения объекты недвижимости, образованные после 1 января в течение налогового периода. Кадастровая стоимость таких объектов рассчитывается в соответствии с приказом Минэкономразвития России от 18.03.2011 № 113.

Для создания условий «гарантированного» налогообложения рассматриваемых объектов с момента определения их кадастровой стоимости и до конца текущего налогового (отчетного) периода требуется внесение поправок в законодательство о налогах. На наш взгляд, целесообразно было бы п. 12 ст. 378.2 НК РФ дополнить следующим положением: если кадастровая стоимость объекта, указанного в подпунктах 3, 4 п. 1 настоящей статьи, была определена в соответствии с законодательством РФ в течение налогового (отчетного) периода, налоговая база и сумма налога (сумма авансового платежа по налогу) по текущему налоговому периоду в отношении данного объекта рассчитываются исходя из кадастровой стоимости, определенной на день внесения необходимых сведений в ЕГРН. **НПП**

Литература

1. 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.).
2. Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг: федер. закон Рос. Федерации от 27 июля 2010 г. № 210-ФЗ (с изм. и доп.).

об авторе



А.В. Лащёнов,
начальник Управления
налогообложения имущества
ФНС России, к. ю. н.
??