

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт
Юридический
Направление подготовки (специальность)
Профиль

Кафедра
«Государственно-правовые дисциплины»
40.03.01 Юриспруденция
Правозащитная деятельность

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему Правовые основы налогообложения в сфере земельных отношений

Студент (ка) 15зюю52 31.05.2020 г. Фролова Диана Николаевна
номер группы дата подпись фамилия, имя, отчество
Научный руководитель к.и.н., доцент

ПГУ
наименование организации должность
Консультанты: подпись, дата Костин В.Е.
по фамилия, инициалы

наименование раздела, звание, должность
фамилия, инициалы подпись, дата
по

наименование раздела, звание, должность
фамилия, инициалы подпись, дата
по

наименование раздела, звание, должность
фамилия, инициалы подпись, дата

Нормоконтролер: к.и.н., доцент
должность подпись, дата Логачева Н.В.
фамилия, инициалы

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от 22.05 № 11)
Заведующий кафедрой (подпись) Романовская О.В.
(фамилия, инициалы)

Работа защищена с отметкой (протокол заседания ГЭК от 20 г. №)
Секретарь ГЭК (подпись) Вдовина Т.Е.
(фамилия, инициалы)

ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Юридический институт

Направление «Юриспруденция»

УТВЕРЖДАЮ

Зав. кафедрой ГПД
название

_____/ О.В. Романовская /
(инициалы и фамилия)

«__» _____ 2020 г.

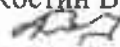
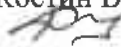
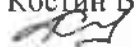
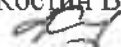
ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу студентки гр.№153ЮЮМ52

Фроловой Дианы Николаевны

1. Тема работы Правовые основы налогообложения в сфере земельных отношений
2. Научный руководитель доцент, к.и.н. Костин Владимир Евгеньевич
3. Дата выдачи задания 20.04.2020 г.
4. Срок сдачи студентом законченной работы 31.05.2020 г.
5. Перечень подлежащих разработке вопросов:
 - понятие и сущность земельных отношений как объекта налогообложения;
 - правовое регулирование и виды налогов в сфере земельных отношений;
 - налоговые льготы в сфере земельных отношений;
 - проблемы исчисления земельного налога приобретателем неиспользуемого земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения;
 - проблемы взимания земельного налога в Российской Федерации;
 - пути совершенствования законодательства, регламентирующего налогообложение в сфере земельных отношений.

6. Консультанты по работе, с указанием относящихся к ним разделов работы

Раздел	Консультант	Подпись, дата	
		Задание выдал	Выполненное задание принял
Введение		20 апреля 2020 г. Костин В.Е. 	29 апреля 2020 г. Костин В.Е. 
Общие положения о налогообложении в сфере земельных отношений		29 апреля 2020 г. Костин В.Е. 	8 мая 2020 г. Костин В.Е.
Проблемы налогообложения в сфере земельных отношений		8 мая 2020 г. Костин В.Е. 	19 мая 2020 г. Костин В.Е. 
Заключение		19 мая 2020 г. Костин В.Е. 	31 мая 2020 г. Костин В.Е. 

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1 ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ В СФЕРЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ.....	8
1.1 Понятие и сущность земельных отношений как объекта налогообложения.....	8
1.2 Правовое регулирование и виды налогов в сфере земельных отношений.....	17
1.3 Налоговые льготы в сфере земельных отношений.....	31
2 ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СФЕРЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ.....	38
2.1 Проблемы исчисления земельного налога приобретателем неиспользуемого земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения.....	38
2.2 Проблемы взимания земельного налога в Российской Федерации.....	50
2.3 Пути совершенствования законодательства, регламентирующего налогообложение в сфере земельных отношений.....	58
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	61
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	65

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования правовых основ налогообложения в сфере земельных отношений проявляется в том, что Конституция Российской Федерации установила, что земля и другие природные ресурсы используются и охраняются в Российской Федерации как основа жизни и деятельности народов, проживающих на соответствующей территории.

В российской налоговой системе определенную роль играет земельный налог, который, в соответствии с гл. 31 Налогового Кодекса Российской Федерации отнесен к местным налогам. В свою очередь, статьей 65 Земельного Кодекса Российской Федерации данный налог рассматривается в качестве одной из двух, наряду с арендной платой, форм платы за использование земли, вплоть до введения налога на недвижимость.

В последнее время все чаще высказываются критические суждения относительно той роли и места, которые занимает земельный налог в налоговой системе. По критерию соотношения затрат на администрирование земельного налога и его поступлений в доходную часть бюджетов местного уровня ряд авторов вообще предлагают отменить взимание данного налога.

Другие подвергают критике всю систему имущественного налогообложения. В этом ряду рассматриваются также сложные вопросы соотношения кадастровой оценки недвижимости и профессиональной оценки стоимостных параметров недвижимости,.

Перечисленные выше проблемы давно и основательно исследуются в зарубежных странах. Земельный налог, как показывает мировой опыт, обладает мощным потенциалом в плане использования его для обустройства страны, усиления эффективности градостроительной политики, для развития и укрепления местных бюджетов, земельных отношений.

Указанные факторы свидетельствуют об актуальности проблем и определили выбор темы исследования.

Институт налогового права в целом, а также проблемы налогообложения

в сфере земельных отношений в частности, стали объектом исследования многих отечественных ученых, среди которых необходимо выделить: А.А. Лихолетова, Е.В. Медведева, Н.Н. Надежина, А.А. Павлова, Н.В. Панову, М.Н. Попова, Д.В. Прохоренко, А.Ф. Пьянкова, И.М. Середу, А.А. Соловьева, С.В. Суханова, Т.Д. Устинову, Е.В. Хромова, С.А. Чернякова, Ю.В. Чукичева, М.Д. Шапсугову, С.А. Щеглову и других отечественных деятелей юриспруденции.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в связи с налогообложением в сфере земельных отношений.

Предметом исследования нормативно-правовые акты, регулирующие общественные отношения, возникающие в связи с налогообложением в сфере земельных отношений, а также правоприменительная практика в данной области.

Цель работы заключается в актуальном анализе проблем и противоречий общественных отношений, возникающих в связи с налогообложением в сфере земельных отношений.

Задачами исследования выступают:

- определение понятия и сущности земельных отношений как объекта налогообложения;
- анализ правового регулирования и видов налогов в сфере земельных отношений;
- исследование налоговых льгот в сфере земельных отношений;
- выявление проблем исчисления земельного налога приобретателем неиспользуемого земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения;
- выявление проблем взимания земельного налога в Российской Федерации;
- определение путей совершенствования законодательства, регламентирующего налогообложение в сфере земельных отношений.

Материалы данной работы могут быть использованы при чтении

лекционных курсов и в практике преподавания курса налогового права, при подготовке учебных и методических пособий для студентов и преподавателей. Материалы работы могут быть полезны при подготовке к научным конференциям и семинарским занятиям, в написании рефератов, курсовых и дипломных работ, а также статей. Кроме того, материалы данной работы могут повлиять на состояние законности в сфере соблюдения прав потребителей со стороны субъектов предпринимательской деятельности.

В работе использовался широкий круг источников и литературы, касающихся вопросов общественных отношений, возникающих в связи с налогообложением в сфере земельных отношений.

Методологическая база исследования сформировалась в результате изучения и использования большого теоретического и практического материала, нормативно-правовых актов, официальных документов, литературных источников и публикаций. Это вызвало необходимость применения разнообразных методов исследования, в числе которых системный, конкретно-исторический, структурно-функциональный, поисковый, а также метод сравнительного правоведения.

Структура работы продиктована целью и задачами исследования. Настоящая работа состоит из введения, двух разделов, заключения, списка использованных источников.

1 ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ В СФЕРЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ

1.1 Понятие и сущность земельных отношений как объекта налогообложения

Реализуемая многими странами земельная политика (что находит выражение в правовом регулировании земельных отношений) в первую очередь обусловлена закреплением на конституционном уровне отношений собственности на землю в целом и земельные участки в частности, а также гарантий прав собственников.

В соответствии с Конституцией РФ 1993 г. земля и другие природные ресурсы используются и охраняются в Российской Федерации как основа жизни и деятельности народов, проживающих на соответствующей территории (ч. 1 ст. 9).

Как подчеркнуто в Основах государственной политики использования земельного фонда Российской Федерации на 2012 - 2020 годы, государственная политика России по управлению земельным фондом Российской Федерации направлена на создание и совершенствование правовых, экономических, социальных и организационных условий для развития земельных отношений, осуществляется исходя из понимания о земельных участках как об особых объектах природного мира, используемых в качестве основы жизни и деятельности человека, средства производства в сельском хозяйстве и иной деятельности, и одновременно как о недвижимом имуществе с особым правовым режимом¹.

При этом Основной Закон допускает право частной собственности на землю и другие природные ресурсы, которые могут находиться в частной, государственной, муниципальной и иных формах собственности (ч. 2 ст. 9).

В ст. 36 Конституции РФ положение о многообразии форм

¹ Семенихин В.В. Земельный налог при общей собственности // Налоги. 2015. № 14. С. 3 - 6.

собственности на землю детализировано применительно к частной собственности. Так, ч. 1 ст. 36 закрепляет за гражданами и их объединениями право иметь землю в частной собственности. При этом на конституционном уровне определены общие пределы реализации права собственности на землю; в частности, указано, что владение, пользование и распоряжение землей и другими природными ресурсами осуществляются их собственниками свободно, если это не наносит ущерба окружающей среде и не нарушает прав и законных интересов иных лиц.

Конституция РФ также предусматривает принятие федерального закона, определяющего условия и порядок пользования землей.

В 2001 г. был принят Земельный кодекс Российской Федерации (далее - ЗК РФ), который установил основные принципы земельного законодательства, определил объекты земельных отношений, закрепил деление земель на категории с закреплением правового режима отдельных категорий и т.д.

Третья модель земельного устройства представляет собой устоявшуюся конституционно-правовую модель, которая основана на многовековых традициях, характерных для так называемых развитых стран. В числе европейских стран, отнесенных к данной модели, можно назвать Германию, в Основном Законе которой от 23 мая 1949 г. гарантировано в целом право собственности, тем не менее без закрепления многообразия его форм, а также без привязки к каким-либо отдельным объектам. Дифференциация форм собственности отсутствует также в Конституциях Люксембурга, Швейцарии, Швеции, Бельгии, Греции, Финляндии¹.

Весьма интересными являются конституционные положения, посвященные праву собственности, в том числе на землю, в Италии. В соответствии со ст. 44 Конституции Итальянской Республики от 27 декабря 1947 г. в целях достижения рациональной эксплуатации земли и установления справедливых социальных отношений закон налагает обязательства на частную земельную собственность, закрепляет предельные размеры этой

¹ Сорокин А. Возврат сумм ранее уплаченного земельного налога // Жилищное право. 2015. № 7. С. 49 - 57.

собственности в зависимости от областей и сельскохозяйственных зон, благоприятствует улучшению земель, преобразованию крупных землевладений и реконструкции производственных единиц; поддерживает мелкую и среднюю собственность. При этом законодатель подчеркивает, что государство может вторгаться в отношения собственности «в общественных интересах» (ст. 42), в «целях общественной пользы» (ст. 43). В ст. 47 Конституции Италии установлено, что органы государственной власти регулируют использование земли в общих интересах и с целью предотвращения спекуляции землей.

Однако столь детализированное конституционное регулирование земельных отношений не свойственно в целом европейским странам, отнесенным ко второй модели конституционно-земельного устройства. В большинстве из них отсутствуют даже основы земельного устройства, преимущественно закреплено право собственности в общем его виде, без привязки к земле или земельным участкам. Это обусловлено историческими особенностями, поскольку право собственности на землю во многих странах Европы воспринимается их гражданами как само собой разумеющееся, что не подвергается сомнению¹.

Поэтому земельные отношения в них урегулированы на уровне отраслевого законодательства. Особый интерес для нашего исследования представляет понятие земли (или земельного участка, поскольку в праве многих европейских стран понятие «земля» является синонимом понятия «земельный участок»).

Доктринальное определение земельного участка содержится в земельном законодательстве, что представляется логичным, принимая во внимание, что данный кодифицированный акт регулирует земельные отношения. В настоящее время в п. 3 ст. 6 ЗК РФ дано понятие земельного участка как объекта права собственности. Согласно названной норме земельный участок как объект права собственности и иных предусмотренных

¹ Авдеев В.В. Особенности уплаты земельного налога при строительстве // Налоги. 2013. № 24. С. 17 - 21.

ЗК РФ прав на землю является недвижимой вещью, которая представляет собой часть земной поверхности и имеет характеристики, позволяющие определить ее в качестве индивидуально-определенной вещи. Исходя из буквального толкования данной нормы, можно сделать вывод, что земельное законодательство, равно как и гражданское, относит земельные участки к объектам недвижимости, квалифицируя их в качестве индивидуально-определенной вещи.

Вместе с тем отметим, что в настоящее время в соответствии с российским законодательством имущественные отношения, связанные с земельными участками, регулируются одновременно Гражданским кодексом Российской Федерации (далее - ГК РФ) и ЗК РФ. На наш взгляд, было бы логичным на законодательном уровне закрепить два определения земельных участков - одно в ГК РФ, дав определение земельного участка как объекта недвижимости, а другое - в ЗК РФ, установив понятие земельного участка применительно к сфере действия земельного законодательства.

Равно как и в российском законодательстве, основу традиционной доктрины права собственности на землю во многих странах Европы составляет главный принцип - земля представляет собой вещь и одновременно является недвижимым имуществом.

Так, согласно ст. 518 Гражданского кодекса Франции от 21 марта 1804 г. земля и здания являются недвижимым имуществом по своей природе. При этом недвижимое имущество определяют три критерия. Первый критерий является физическим, он определяет недвижимое имущество, основываясь на его природе: участок земли, а также здания и деревья физически соединены с землей. Второй критерий представляет собой юридическую фикцию: материальные объекты рассматриваются в качестве объектов недвижимости при условии, что они являются составной частью такой недвижимости. Третий критерий относится к правам на имущество, которые также рассматриваются как недвижимость, если они применяются в отношении недвижимости.

Совершенно иной подход в регулировании земельных отношений

демонстрируют страны, принадлежащие к англосаксонской системе права, и в первую очередь Великобритания, право собственности и владения которой не соответствует аналогичным понятиям римского права: оно является системой установления не абсолютного, а приоритетного управомочия. Как отмечено в доктрине, английское право основывается на установленном норманнскими завоевателями в середине XIII в. положении о том, что любая земля находится в собственности короны как суверена, а ее подданные могут приобретать только «ленные» («вещные») права, «подчиненные» («производные от») собственности, но не могут стать собственниками земли в смысле получения широкого права «господства» над земельным участком¹. Таким образом, частные землевладельцы в Англии обладают довольно обширными, но ограниченными по содержанию в сравнении с правом собственности «титулами по общему праву» (estate iⁿ law или legal estate) или «титулами по праву справедливости» (equitable estate) - еще более узкими аналогами континентальных ограниченных вещных прав. Объединяет эти права то, что они являются производными от собственности короны.

В соответствии с российским законодательством собственник земельного участка вправе использовать по своему усмотрению все, что находится над и под поверхностью этого участка, если иное не предусмотрено законами о недрах, об использовании воздушного пространства, иными законами и не нарушает прав других лиц. Согласно ст. 19 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» собственник земельного участка вправе осуществлять в его границах без применения взрывных работ использование для собственных нужд общераспространенных полезных ископаемых, имеющих в границах земельного участка и не числящихся на государственном балансе, подземных вод, объем извлечения которых должен составлять не более 100 м³ в сутки, из водоносных горизонтов, не являющихся источниками централизованного водоснабжения и расположенных над

¹ Суханов Е.А. Сравнительное исследование владения и собственности в английском и в германском праве // Вестник гражданского права. 2012. № 6. С. 302 - 316.

водоносными горизонтами, являющимися источниками централизованного водоснабжения, а также строительство подземных сооружений на глубину до пяти метров в порядке, установленном законами и иными нормативными правовыми актами субъектов РФ. Как представляется, данные правила не в полной мере соответствуют изложенной в императивной форме норме ст. 1.2 Закона РФ «О недрах», согласно которой недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью.

Исходя же из данных положений законодательства о недрах, можно сделать вывод, что законодатель, распространяя на подземное пространство субъективное право собственности, тем не менее стремится всячески ограничить соответствующие правомочия собственника земельного участка, что обусловлено приоритетом публичного интереса над частным в решении вопроса недропользования. При этом, как представляется, установленный законодателем правовой режим участка недр продиктован в первую очередь полезными свойствами недр как объекта права, т.е. находящимися в них полезными ресурсами (полезными ископаемыми, энергоресурсами и т.д.). Именно полезные ресурсы обеспечивают социально-экономическую ценность недр.

Так что же представляет собой право на осуществление использования общераспространенных полезных ископаемых (далее - ОПИ)? По мнению О.И. Котовой, «предоставление собственникам, владельцам земельных участков прав добычи ОПИ для своих нужд можно рассматривать как особую льготу, предоставленную государством собственникам, владельцам земельного участка, как правомочие по извлечению полезных свойств из находящегося в его владении или собственности земельного участка, поскольку добываемые ОПИ залегают неглубоко от земли (на глубине до 5 м). Указанное правомочие можно рассматривать в качестве рудимента от права акцессии, согласно которому «собственник земли мог добывать все

залегаящие в пределах участка полезные ископаемые»¹. Однако, как справедливо в связи с этим указывает Г.Н. Эйриян, «если согласиться с приведенным выше суждением, то общераспространенные полезные ископаемые следует рассматривать как часть земельного участка, что будет прямо противоречить положениям ст. 6 Закона «О недрах», в соответствии с которой добыча полезных ископаемых является одним из видов пользования недрами»². Спорной также является позиция П.М. Ходырева: «Право на добычу общераспространенных полезных ископаемых является особым ограниченным вещным правом, которое увязано с правом владения и пользования земельным участком, по сути, выступая принадлежностью земельного участка»³.

Применительно же к частному интересу отметим, что объектом использования собственником земельного участка являются не недра, а только их часть, ограниченная границами земельного участка. И в этом случае возникает правовая проблема отсутствия критериев законодательного закрепления индивидуализации участка недр. Участки недр юридически изъяты из гражданского оборота. В качестве объекта гражданского оборота выступают права на участки недр⁴. Права пользования недрами могут отчуждаться или переходить от одного лица к другому в той мере, в какой их оборот допускается федеральными законами (ч. 2 ст. 1.2 Закона РФ «О недрах»). Исходя из данной нормы В.П. Камышанский делает справедливый вывод, что пределы правомочия распоряжения правами пользования участками недр должны быть исчерпывающим образом прописаны в федеральном законодательстве. Закрепления в законе права собственности на недра в качестве единственного вещного права недостаточно для активного вовлечения в гражданский оборот участков недр как объектов гражданского

¹ Котова О.И. Правовое регулирование освоения месторождений общераспространенных полезных ископаемых: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 23 - 24.

² Эйриян Г.Н. Права пользователя земельного участка на подземное пространство // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. № 4. С. 535 - 547.

³ Ходырев П.М. Право собственности на полезные ископаемые: Дис. ... канд. юрид. наук. Ижевск, 2008. С. 23.

⁴ Камышанский В.П. О праве пользования участками недр в науке гражданского права // Власть Закона. 2016. № 2. С. 15 - 21.

права. Проблема усугубляется отсутствием четкого порядка определения границ между «земельным участком» и «участком недр» как объектов гражданских прав. По общему правилу согласно п. 2 ст. 261 ГК РФ право собственности на земельный участок распространяется на находящийся в границах этого участка поверхностный (почвенный) слой. При этом законодатель не дает понятия почвенного слоя и не определяет критерии для его идентификации.

В юридической доктрине встречаются различные позиции по существу обозначенной проблемы. Так, отмечая сложность вопроса об установлении границы между земельным участком и недрами, А.П. Анисимов и С.А. Чаркин считают, что по общему правилу граница между землей и недрами составляет 5 м¹. По мнению В.А. Лапача, почвенный слой как своеобразная граница отделяет «землю» от недр². М.А. Дмитриев отстаивает наиболее правильную позицию, на наш взгляд: «...участок недр по своим характеристикам - не что иное, как составная часть земельного участка». Буквально он отмечает следующее: «...говоря об участке недр, мы должны говорить не об отдельном объекте гражданских прав, а об особом вещном праве пользования земельным участком в части содержащихся в его недрах полезных ископаемых и ином необходимом использовании (праве недропользования)»³.

Считаем, что решением данной проблемы мог бы стать используемый в законодательстве европейских стран подход, согласно которому собственнику земельного участка принадлежит все пространство, находящееся под землей. Распространение права собственности на все, что находится под поверхностью земельного участка, предполагает исключение участков недр из самостоятельных объектов права и влечет распространение на них режима земельного участка, что соответствует концепции единого объекта недвижимости. При этом, учитывая, что для государства непосредственный

¹ Анисимов А.П., Чаркин С.А. Объекты земельных правоотношений // Российская юстиция. 2012. № 2. С. 4 - 8.

² Лапач В.А. Система объектов гражданских прав: теория и судебная практика. СПб., 2002. С. 318.

³ Дмитриев М.А. К вопросу об участках недр как объектах гражданских прав // Российский судья. 2011. № 12. С. 17 - 20.

интерес представляют не недра, а их полезные свойства, считаем целесообразным установить исключения из предлагаемого режима недр - по общему правилу из земельной собственности должны быть исключены извлекаемые или добываемые полезные ископаемые или энерго- и иные ресурсы, перечень которых следует закрепить на уровне законодательства.

На основании изложенного предлагаем внести изменения в п. 2 ст. 261 ГК РФ, изложив его в следующей редакции: «Если иное не установлено законом, право собственности на земельный участок распространяется на находящиеся в границах этого участка поверхностный (почвенный) слой и водные объекты, находящиеся на нем растения, а также на находящиеся под ним недра».

Несколько иной подход в правовом регулировании земельных правоотношений демонстрируют страны постсоветского пространства.

После распада СССР большинство вновь образованных стран заимствовали российский подход в регулировании земельных отношений. Конституционные положения практически во всех странах гарантируют право частной собственности на землю, при этом конституционные формулировки во многом совпадают с российскими нормами Основного Закона. В тех же странах, где определенные земли целевого назначения имеют ограниченный или особо важный в экономическом плане характер, они становятся объектами повышенной конституционной защиты.

Как и в России, в иных странах постсоветского пространства конституционные положения о праве собственности на землю детализированы в законодательстве. Преимущественно действующие акты содержат определения земельных участков.

Таким образом, конституции практически всех государств постсоветского пространства, которые относятся к так называемым молодым демократиям, определяют право частной собственности на землю в качестве одного из основных прав каждого гражданина, при этом положения большинства из них в части регламентации прав на землю во многом схожи.

Практически во всех основных законах постсоветских стран закреплено многообразие форм собственности, в том числе на землю. Однако только в некоторых из них приоритет отдается именно частной собственности.

Что касается специального законодательства, во всех проанализированных нами странах действуют кодифицированные акты, регулирующие земельные правоотношения. При этом реализация конституционных положений в таких кодифицированных актах различна. В частности, по-разному определяются понятие земельного участка, его правовой режим и т.д.

1.2 Правовое регулирование и виды налогов в сфере земельных отношений

Роль земельного налога в большинстве стран мира поистине огромна. С фискальной точки зрения земля, так же как и имущество, указывает на платежеспособность ее собственника, а главное - обладает свойством дорожать.

Земля как объект обложения использовалась еще с древнейших времен в виде десятины. В ранневизантийскую эпоху до VII в. включительно появился и развивался поземельный налог, выступавший в двух формах - десятины и налога на доход. В России для определения размера прямых налогов служило «сошное» письмо, которое предусматривало измерение земельных площадей, в том числе застроенных дворами в городах, а затем перевод полученных данных в условные единицы «сохи» и определение на этой основе налогов¹.

Налоговым законодательством определено, что земельный налог является местным налогом, то есть устанавливается НК РФ (глава 31) и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. В зависимости от действия в пространстве нормы налогового права, регулирующие взимание земельного налога, относятся к местным

¹ Налоги с физических лиц: Учебник / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Форум: ИНФРА-М, 2007. С. 178.

налогово-правовым нормам, то есть устанавливаются правовыми актами муниципальных образований, и действующие на территории отдельного конкретного муниципального образования (к таким относятся нормы, регулирующие налоговые ставки, порядок и сроки уплаты земельного налога, налоговые льготы, основания и порядок их применения)¹.

Земельный налог в полном объеме распределяется в местный бюджет. Поступления земельного налога в консолидированные бюджеты субъектов РФ в 2018 г. составили 187,1 млрд руб. (13% всех поступлений имущественных налогов), что на 0,6% больше, чем в 2017 г.

Налогоплательщиками налога признаются:

- организации;
- физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения на праве:

- 1) собственности;
- 2) постоянного (бессрочного) пользования;
- 3) пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено налоговым законодательством.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды.

Таким образом, если рассматривать налоговые нормы, регулирующие взимание земельного налога по кругу лиц, то такие нормы распространяют свое действие на всех налогоплательщиков (как физических, так и юридических лиц).

Верховный Суд РФ пришел к выводу, что плательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (с 01.01.2017 в Едином

¹ Налоговое право: Учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. С. 67.

государственном реестре недвижимости - ЕГРН) указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Таким образом, именно обязывающие нормы земельного, налогового и гражданского законодательства определяют статус плательщика земельного налога через режим правообладания на земельный участок и указывают на обязательную государственную регистрацию прав на земельный участок. Покупатель платит земельный налог лишь после регистрации права на участок.

Земельный участок относится к объекту недвижимости: «...к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки.» (ст. 130 ГК РФ). Государственная регистрация права в ЕГРН является единственным доказательством существования зарегистрированного права. Регистрации подлежат: право собственности, право хозяйственного ведения, право оперативного управления, право пожизненного наследуемого владения, право постоянного пользования, ипотека, сервитуты, а также иные права в случаях, предусмотренных ГК РФ и иными законами.

Таким образом, при определении круга налогоплательщиков земельного налога необходимым условием является наличие государственной регистрации права на земельный участок. И здесь наблюдается тесная взаимосвязь норм налогового и гражданского законодательства, сочетание публичных и частных интересов, прав и обязательств сторон.

Однако плательщиками земельного налога являются не только зарегистрированные в ЕГРН собственники земли, но и те, записи в ЕГРН о которых отсутствуют. Речь идет об участках, полученных в собственность (постоянное (бессрочное) пользование или наследуемое владение) до 31 января 1998 г., то есть до вступления в силу Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (утратил силу), а также до вступления в силу

Земельного кодекса РФ, то есть до 30 октября 2001 г. В настоящее время в таком случае предусмотрен упрощенный порядок. То есть гражданин может зарегистрировать в упрощенном порядке право собственности на земельный участок, предоставленный ему до 30 октября 2001 г., так называемая дачная амнистия. Право собственности на земельный участок регистрируется за гражданином независимо от вида права, на котором участок был предоставлен ему ранее (на праве собственности, пожизненного наследуемого владения или постоянного (бессрочного) пользования). Если гражданин владел участком на праве пожизненного наследуемого владения или постоянного (бессрочного) пользования, такое право прекращается с момента регистрации права собственности на участок. Регистрацию производят и в том случае, если в документе, который подтверждает право гражданина на земельный участок, не указан вид права или нельзя его определить. В этой ситуации считается, что участок предоставлен гражданину на праве собственности. Однако в судебной практике отсутствует единый подход к проблеме начисления земельного налога в связи с отсутствием регистрации права на земельный участок. Так, Постановлением Президиума ВАС РФ от 9 января 2002 г. № 7486/01 было установлено, что отсутствие документа о праве пользования землей, получение которого зависит исключительно от волеизъявления самого пользователя, не может служить основанием для освобождения его от уплаты налога на землю¹.

В соответствии с п. 1 ст. 39.9 ЗК РФ предоставление земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, в постоянное (бессрочное) пользование осуществляется на основании решения уполномоченного органа. В таком решении указывается кадастровый номер земельного участка, а также иные сведения о землепользователе. В случае отсутствия государственной регистрации права постоянного (бессрочного) пользования земельным участком за учреждением это право у последнего не

¹ Савицкий А.И. Разграничение объекта налогообложения и предмета налога по имущественным налогам: проблемы теории и практики // Налоги. 2019. № 2. С. 16 – 23.

возникает, и, как следствие, не имеется оснований считать его плательщиком земельного налога. Так, организация-арендодатель с организационно-правовой формой ФГУП уплачивала арендную плату за пользование земельным участком до тех пор, пока не произошла реорганизация юридического лица с ФГУПа в ФГБУ. В связи с этим организация заявила, что бюджетное учреждение платить больше арендную плату не будет, так как организации с организационно-правовыми формами как государственные и муниципальные учреждения (бюджетные, казенные, автономные) должны владеть земельным участком на праве постоянного (бессрочного) пользования, а не на праве аренды. Полагая, что суды необоснованно отказали истцу ввиду изменения у арендатора организационно-правовой формы юридического лица, истец указывает на возникновение обязанности уплачивать земельный налог у ответчика в соответствии со ст. 388 НК РФ, п. 1 ст. 131 ГК РФ, п. 1 ст. 65 ЗК РФ только после государственной регистрации права постоянного бессрочного пользования земельным участком за ответчиком. Верховный Суд РФ в своем определении указал, что нижестоящими судами не были учтены соответствующие разъяснения по применению приведенных норм материального права и следует передать данное дело для рассмотрения в судебное заседание Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ. Аналогичная позиция была также выражена в другом определении ВС РФ. Основанием для взимания земельного налога является не правоустанавливающий документ на земельный участок, а факт государственной регистрации права. Согласно Федеральному закону от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» государственная регистрация прав на недвижимое имущество - юридический акт признания и подтверждения возникновения, изменения, перехода, прекращения права определенного лица на недвижимое имущество или ограничения такого права и обременения недвижимого имущества.

На практике вызывает интерес установление налогоплательщика земельного налога в ситуации, когда земельный участок поступает в общую

долевую собственность продавца и покупателя. Так, ВС РФ дает следующие пояснения. Если при отчуждении помещений в здании невозможен выдел земельного участка, расположенного под данными помещениями, земельный участок поступает в общую долевую собственность продавца и покупателя. Право собственности на долю в праве на земельный участок возникает у покупателя помещений в силу закона с момента государственной регистрации перехода к нему права собственности на помещения в здании. В связи с приобретением компанией доли в праве на земельный участок она обязана уплачивать земельный налог. В случае если после возникновения долевой собственности земельный налог был полностью уплачен обществом, оно вправе требовать возмещения расходов на уплату земельного налога второго собственника по правилам о неосновательном обогащении¹.

Объектом налогообложения согласно налоговому законодательству России признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения), на территории которого введен налог.

Известно, использование земли в РФ является платным и одной из форм платы за использование земли является земельный налог и арендная плата.

Согласно ЗК РФ для целей налогообложения устанавливается кадастровая стоимость земельного участка, определяемая в соответствии с земельным законодательством РФ. В силу п. 3 ст. 66 ЗК РФ в случае определения рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость этого земельного участка устанавливается равной его рыночной стоимости.

Федеральным законом от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (далее - Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации») предписано, что результаты определения кадастровой стоимости могут быть оспорены в суде. Сведения о кадастровой стоимости, установленной решением суда,

¹ Вербина О.Л. Отдельные проблемы взимания земельного налога в Российской Федерации // Муниципальная служба: правовые вопросы. 2017. № 3. С. 19 - 22.

учитываются при определении налоговой базы, начиная с налогового периода, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости.

В силу ст. 59 КАС РФ и положений ст. ст. 24.15 и 24.18 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» при разрешении дел об оспаривании результатов кадастровой оценки одним из допустимых доказательств является отчет независимого оценщика, который подлежит оценке на предмет соответствия требованиям Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и федеральным стандартам оценки.

Так, ВС РФ было рассмотрено дело о пересмотре кадастровой стоимости земельных участков, которые на момент возникновения спора как объекты недвижимости прекратили свое существование вследствие их раздела и образования новых земельных участков с другими кадастровыми номерами и заявителям на праве собственности уже не принадлежали. В связи с тем что заявители обратились в суд 29 декабря 2014 г. и суд апелляционной инстанции удовлетворил требования в части понижения кадастровой стоимости земельных участков, то, соответственно, земельный налог на эти объекты будет исчисляться по новой кадастровой стоимости начиная с 1 января 2014 г.

Таким образом, несмотря на то, что организации утратили право собственности на земельные участки, они остались налогоплательщиками земельного налога за 2014 г. и могли оспорить кадастровую стоимость земельных участков, им уже не принадлежащих на праве собственности. В таком случае бывшие собственники могут в течение трех лет обратиться в налоговые органы с заявлением о возврате излишне уплаченного земельного налога. Данное право подтверждается положениями Пленума Верховного Суда РФ.

Так, анализируя перечень лиц, уполномоченных обращаться в суды с указанными требованиями, Пленум ВС РФ пришел к выводу, что бывший собственник объекта недвижимости вправе обратиться с заявлением о

пересмотре его кадастровой стоимости только в случае, «если результатами кадастровой оценки затрагиваются права и обязанности налогоплательщика в налоговом периоде, в котором подано заявление». Иными словами, заявитель должен быть так или иначе заинтересован в удовлетворении судом его требования.

Применительно к вопросу о заинтересованности следует также учитывать позицию ВС РФ, изложенную им при рассмотрении конкретного дела (Определение ВС РФ от 22.04.2015 № 31-АПГ15-2). Суд подчеркнул, что не подлежит рассмотрению по существу заявление физического лица об установлении кадастровой стоимости земельного участка в размере, равном его рыночной стоимости, в случае, когда земельный участок прекратил свое существование. Так, физическое лицо обратилось в 2014 г. в суд с заявлением об установлении кадастровой стоимости земельного участка, равной его рыночной стоимости, по состоянию на 2011 г. При рассмотрении дела суды установили, что заявитель с 2012 г. не является собственником спорного земельного участка, не уплачивает земельный налог по этому участку в 2014 г. В связи с этим ВС РФ согласился с выводом нижестоящих судов о том, что установление рыночной стоимости, подлежащей применению в целях налогообложения с 1 января 2014 г., не приведет к защите интересов заявителя и восстановлению его прав. Кроме того, судами отмечено, что действующим законодательством не предусмотрена возможность внесения изменений в сведения государственного кадастра недвижимости в отношении объекта, снятого с кадастрового учета¹. Таким образом, если на момент спора объект налогообложения не существует, то и налоговая база не может быть пересмотрена, так как ст. 17 НК РФ гласит, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения.

Кроме того, наряду с признанием объекта налогообложения НК РФ

¹ Цинделиани И.А., Чуряев А.В. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: Научно-практическое пособие. М.: Проспект, 2017. С. 67.

содержит перечень исключений из объектов налогообложения земельным налогом. В настоящее время таких исключений пять, как то:

- земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ. Они заняты особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;
- земельные участки из состава земель лесного фонда;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;
- земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Данный перечень является закрытым. До 1 января 2013 г. в этот список входили земельные участки, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд и, соответственно, ограниченные в обороте. Однако, несмотря на изменения, внесенные в НК РФ в части признания утратившего силу подп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ (Федеральный закон от 29.11.2012 № 202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»), судебные споры (земли для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд) о доначислении земельного налога в отношении таких земельных участков сохраняются.

ВС РФ отказал в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ, так как отсутствовали доказательства, подтверждающие факт изъятия земельных участков из оборота и использования их в целях обеспечения обороны и безопасности. По заявлению ФГКУ «Дальневосточное территориальное управление имущественных отношений» Министерства обороны РФ (далее -

учреждение) обратилось в суд к налоговой инспекции о признании незаконным ее решения «о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения». По мнению налогового органа, учреждение необоснованно и неправомерно отождествляет все земельные участки, принадлежащие ему на праве постоянного (бессрочного) пользования («земли Минобороны»), и земли обороны и безопасности и неправомерно приравнивает земельные участки, изъятые из оборота, к земельным участкам, ограниченным в обороте. Между тем земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд (подп. 5 п. 5 ст. 27 ЗК РФ), с 1 января 2013 г. являются объектом налогообложения по земельному налогу. В этой связи ВС РФ согласился с позициями нижестоящих судов о доначислении земельного налога как с объекта, не подпадающего в перечень объектов, не признаваемых объектом налогообложения.

Схожую позицию высказал ВС РФ, отметив, что действующим законодательством установлена следующая совокупность необходимых условий для исключения земельных участков из объектов налогообложения земельным налогом: 1) нахождение земельных участков в статусе ограниченных в обороте; 2) предоставление данных земельных участков для обеспечения деятельности в области обороны и безопасности. С учетом приведенных положений ст. ст. 27, 93 ЗК РФ таким требованиям соответствуют только земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности. Также необходимо учитывать положения п. 2 ст. 27 ЗК РФ, согласно которому земельные участки, отнесенные к землям, изъятым из оборота, не могут предоставляться в частную собственность, а также быть объектами сделок, предусмотренных гражданским законодательством. Таким образом, спорные земельные участки не находились в государственной или муниципальной собственности, что не исключает их обложение земельным налогом на общих основаниях.

Налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая

стоимость земельных участков, определяемая в соответствии с земельным законодательством РФ. Оспаривание результатов определения кадастровой стоимости осуществляется в порядке, предусмотренном ст. 24.18 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации». Применение этого порядка вызывает на практике большое количество споров, в разрешение которых вынуждены вмешиваться и суды. Организации необходимо сначала оспорить кадастровую стоимость в досудебном порядке, то есть в комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости. Комиссии создаются в субъектах РФ при территориальных органах Росреестра. Для оспаривания физическими лицами результатов определения кадастровой стоимости в суде предварительное обращение в комиссию не является обязательным, то есть физическое лицо может выбирать способы защиты своих прав. Если требования, например организации-заявителя, не удовлетворены, то обращаться следует в суд. Результаты определения кадастровой стоимости объекта недвижимости могут быть оспорены после 15 сентября 2015 г. административным истцом в судебном порядке посредством предъявления требований в соответствии с КАС РФ. Так, ВС РФ, рассмотрев дело по заявлению Общества, которое настаивало на пересмотре кадастровой стоимости земельного участка, определенной Постановлением Правительства Иркутской области в редакции Постановления от 5 мая 2014 г. № 239-пп, установил, что кадастровая стоимость является обоснованной и порядок ее установления соответствует законодательству РФ. Таким образом, ВС РФ в данном споре признал правильность размера кадастровой стоимости, определенной исполнительными органами субъекта РФ, и отказал Обществу в удовлетворении исковых требований. Напротив, по схожему предмету иска (пересмотр кадастровой стоимости земельного участка, принадлежащего физическому лицу, равной рыночной) ВС РФ принял противоположную позицию той, что была рассмотрена выше. Определением ВС РФ заявление физического лица, не согласного с кадастровой стоимостью его земельного

участка, было удовлетворено. Также суд обязал ФГБУ «ФКП Росреестра» в лице филиала по Рязанской области внести соответствующие изменения в государственный кадастр недвижимости. Аналогичную позицию ВС РФ высказывал в Определениях от 8 апреля 2015 г. № 67-АПГ15-12, от 21 сентября 2015 г. № 81-АПГ15-33, от 26 августа 2015 г. № 16-АПГ15-16. В целом, анализируя дела о пересмотре размера кадастровой стоимости земельных участков, судебная практика в большинстве своем складывается в сторону ее уменьшения.

С 1 января 2017 г. в п. 1 ст. 391 НК РФ были внесены изменения, а именно: в случае изменения кадастровой стоимости земельного участка по решению комиссии или решению суда сведения о кадастровой стоимости, установленной решением указанной комиссии или решением суда, учитываются при определении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в Единый государственный реестр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания.

На взгляд автора работы, суды должны уделять внимание виду разрешенного использования соответствующих земельных участков, который указывается в правоустанавливающих документах. Если вид разрешенного использования земельного участка связан с осуществлением индивидуальным предпринимателем предпринимательской деятельности, то спор по исчислению и уплате земельного налога должен рассматриваться арбитражным судом, в ином случае - судом общей юрисдикции. Президиум ВС РФ обобщил практику рассмотрения судами дел, связанных с изменением вида разрешенного использования земельного участка.

С 2019 г. изменились правила применения оспоренной кадастровой стоимости. Организации смогут пересчитывать налог на имущество, земельный налог за все периоды, когда применяли эту стоимость. До 2019 г. это возможно было только начиная с года, когда подано заявление об

оспаривании.

Для целей налогообложения понятия, используемые налоговым законодательством, должны иметь правовое закрепление, а именно понятие «кадастровая стоимость» должно быть закреплено должным образом и в налоговом законодательстве.

При рассмотрении дел о пересмотре кадастровой стоимости судам следует иметь в виду особенности действия во времени нормативного правового акта об утверждении результатов государственной кадастровой оценки. В той части, в какой эти нормативные правовые акты порождают правовые последствия для налогоплательщиков, они действуют во времени в порядке, определенном федеральным законом для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах (ст. 5 НК РФ).

Например, нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости, опубликованный 15 декабря 2014 г., для целей налогообложения подлежит применению с 1 января 2016 г. Правовое регулирование земельного налога носит комплексный характер и обеспечивается актами как налогового, так и земельного законодательства, которое используется для целей налогообложения. Несмотря на то что акт, утверждающий кадастровую стоимость земельных участков, является актом земельного законодательства, использование его для целей налогообложения требует соблюдения при введении его в действие порядка, установленного для введения в действие актов законодательства о налогах, то есть соблюдение положений, предусмотренных ст. 5 НК РФ¹.

Основываясь на выводах судебной практики, хотелось бы отметить следующие моменты в нормативно-правовом регулировании земельного налога.

Налоговое законодательство должно не просто определять круг лиц, плательщиков налога, а указывать на связь субъектов налоговых

¹ Нурматов М.М. Плата за землю: сравнительно-правовой анализ законодательства Республики Узбекистан и Российской Федерации // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 3. С. 107 - 110.

правоотношений с их правомочиями (правом собственности, владения или пользования). Так как именно правомочия, возникающие на основании государственной регистрации данного права, зарождают обязанность у субъекта налогового правоотношения называть себя налогоплательщиком земельного налога. До внесения записи в Единый государственный реестр недвижимости платой за пользование земельным участком будет являться арендная плата, а не земельный налог.

Также суды очень много рассматривают дел по пересмотру кадастровой стоимости земельного участка, и в большинстве своем в пользу истца, то есть в сторону ее уменьшения. Как следствие, у заявителя возникает право на возврат из бюджета излишне уплаченной суммы земельного налога. Согласно п. 3 ст. 79 НК РФ заявление о возврате суммы излишне взысканного налога может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение трех лет со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога. И тут возникает дилемма: фактом излишнего взыскания налога для налогоплательщика будет являться решение Комиссии по результатам кадастровой стоимости, суда или с момента подачи заявления в соответствующие органы.

Кроме того, суды пришли к выводу, если на момент рассмотрения спора объекта налогообложения не существует, то и не может быть определена его налоговая база, так как он исключен из Государственного кадастра недвижимости. Таким образом, нельзя пересмотреть размер налога, так как ст. 17 НК РФ гласит, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Если отсутствует объект налогообложения, то и налог отсутствует и применить быть не может.

Следует упорядочить нормы законодательства в части имущества с целью исключения противоречий одной нормы законодательства другой. К примеру, по земельному налогу законодательство должно быть идентичным с ЗК РФ, ГК РФ, НК РФ и другими нормативно-правовыми актами, так как норм

налогового права, как мы видим, недостаточно для самостоятельного разрешения вопросов налогообложения, и в этой связи нормы других отраслей права являются «уточняющими» и противоречить друг другу не должны.

1.3 Налоговые льготы в сфере земельных отношений

Полностью освобождены от уплаты земельного налога физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов - в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов (пп. 7 п. 1 ст. 395 НК РФ).

Положения данной нормы применяются в отношении земельных участков, принадлежащих таким физическим лицам на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения и находящихся на территории традиционного природопользования коренных малочисленных народов.

Налоговая база уменьшается на величину кадастровой стоимости 600 кв. м площади земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении у следующих категорий налогоплательщиков (п. 5 ст. 391 НК РФ):

- 1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;
- 2) инвалидов I и II группы;
- 3) инвалидов с детства, детей-инвалидов;
- 4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- 5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки (к таким лицам относятся в том числе граждане РФ, подвергшиеся воздействию радиации и участвовавшие в ликвидации последствий на

Чернобыльской АЭС) (ст. 1 Закона от 15.05.1991 № 1244-1; ст. 1 Закона от 26.11.1998 № 175-ФЗ; ст. 1 Закона от 10.01.2002 № 2-ФЗ);

6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

8) пенсионеров, получающих назначенные в установленном порядке пенсии, а также лиц, достигших 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым выплачивается ежемесячное пожизненное содержание;

9) физических лиц, соответствующих условиям, необходимым для назначения пенсии по законодательству РФ на 31.12.2018. В общем случае это мужчины и женщины, достигшие возраста 60 и 55 лет соответственно, если они не относятся к категории лиц, претендующих на досрочное назначение страховой пенсии по старости, или не являются государственными служащими (Письмо Минтруда России от 18.12.2018 № 21-2/10/П-9349).

Начиная с налогового периода 2018 г. право на налоговый вычет предоставлено также физическим лицам, имеющим трех и более несовершеннолетних детей (пп. 10 п. 5 ст. 391 НК РФ; ч. 6 ст. 3 Закона от 15.04.2019 № 63-ФЗ).

Если земельный участок находится в общей собственности, то каждый из собственников имеет право на налоговый вычет в равных долях (при совместной собственности) или пропорционально доле каждого (при долевой собственности) (Письмо Минфина России от 19.01.2018 № 03-05-04-02/2668).

Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться

налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление величины налогового вычета для отдельных категорий налогоплательщиков (абз. 2 п. 2 ст. 387 НК РФ).

Для получения льготы, в том числе в виде налогового вычета, граждане представляют заявление в любой налоговый орган, МФЦ либо через личный кабинет налогоплательщика (п. 1.1 ст. 21, п. 10 ст. 396 НК РФ; Приложение № 2 к Приказу ФНС России от 17.03.2017 № СА-7-6/220@; Письмо ИФНС России № 22 по г. Москве от 19.03.2019 № 07-15/12574).

В заявлении указываются сведения о документе, подтверждающем право налогоплательщика на налоговую льготу в отношении указанного в заявлении объекта налогообложения (например, могут указываться реквизиты извещения (справки) органа ПФР, подтверждающего отнесение налогоплательщика - физического лица к категории «пенсионеры») (Письмо ФНС России от 29.08.2019 № БС-4-21/17328@).

По желанию можно приложить к заявлению документы, подтверждающие право на льготу. Например, инвалид вправе представить справку государственного учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающую наличие у него определенной группы инвалидности.

По результатам рассмотрения заявления о предоставлении налоговой льготы налоговый орган направит вам уведомление о предоставлении налоговой льготы либо сообщение об отказе от предоставления налоговой льготы¹.

Такое заявление не потребуется, если у налогового органа имеются документированные сведения, позволяющие подтвердить ваше право на вычет. Например, в случае если ранее вам были предоставлены налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц и (или) налоговые льготы при налогообложении имущества в соответствии с законами субъектов РФ и (или) НПА представительных органов муниципальных образований (п. 10 ст. 396

¹ Хаустов Д.В. Обзор нового законодательства и судебной практики // Экологическое право. 2017. № 3. С. 42 - 47.

НК РФ; Приложение № 1 к Приказу Минздравсоцразвития России от 24.11.2010 № 1031н; Письмо ФНС России от 17.01.2018 № БС-4-21/640@; Письмо Минфина России от 09.04.2018 № 03-05-04-01/23385).

В случае непредставления заявления некоторыми категориями граждан, имеющих право на налоговую льготу, в том числе на налоговый вычет (в частности, инвалидами I и II групп, пенсионерами, лицами, имеющими трех и более несовершеннолетних детей), льгота предоставляется на основании имеющихся у налогового органа сведений. Данное правило применяется независимо от того, на каком уровне установлены льготы - федеральным законодательством или нормативными актами муниципальных образований (законами гг. Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) (ст. 85, абз. 4 п. 10 ст. 396 НК РФ; Письмо ФНС России от 25.06.2019 № БС-4-21/12286@).

Отметим также, что федеральная льгота в виде налогового вычета применяется в отношении только одного земельного участка, принадлежащего физлицу из числа льготных категорий налогоплательщиков.

Если у вас имеются несколько земельных участков, вы вправе представить в любой налоговый орган уведомление о выбранном земельном участке, в отношении которого будете пользоваться льготой. Срок подачи такого уведомления - не позднее 31 декабря года, начиная с которого вы намерены пользоваться налоговым вычетом в отношении выбранного земельного участка. Если до указанной даты уведомление не представлено, налоговый вычет предоставляется в отношении одного земельного участка с максимальной исчисленной суммой налога (п. 6.1 ст. 391 НК РФ).

Если у вас несколько земельных участков и периоды владения ими в течение календарного года не пересекаются, налоговый вычет можно использовать по каждому из участков (п. 1 ст. 393 НК РФ; Письмо Минфина России от 06.11.2018 № 03-05-04-02/79816).

Налогоплательщик вправе представить документы, подтверждающие его право на льготу, в течение трех лет со дня возникновения права на льготу. С учетом льготы налоговый орган произведет перерасчет суммы налогов не

более чем за три налоговых периода (года), предшествующих календарному году направления налогового уведомления в связи с перерасчетом (п. 2.1 ст. 52, п. 7 ст. 78, п. 4 ст. 397 НК РФ).

Для возврата излишне уплаченного налога налогоплательщику необходимо представить в налоговый орган письменное заявление.

Решение о возврате суммы излишне уплаченного налога должно быть принято налоговым органом в течение 10 рабочих дней со дня получения заявления. Затем в течение пяти рабочих дней налогоплательщику направляется сообщение о принятом решении. Возврат налога должен быть произведен в месячный срок со дня получения указанного выше заявления. При наличии у налогоплательщика недоимки по налогу на имущество физлиц, задолженности по пеням и штрафам налоговый орган сначала зачет излишне уплаченную сумму в счет их погашения. Такой зачет налоговый орган производит самостоятельно не более чем за три года со дня уплаты излишней суммы налога (п. 6 ст. 6.1, п. п. 1, 5, 6, 7, 8 ст. 78 НК РФ).

Перечень льгот по земельному налогу, установленных НК РФ для юридических лиц, содержит ст. 395 НК РФ. Так, согласно указанной статье, освобождаются от налогообложения:

1. Организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации - в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций (п. 1 ст. 395 НК РФ).

2. Организации - в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования (п. 2 ст. 395 НК РФ).

3. Религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения (п. 4 ст. 395 НК РФ).

4. Также освобождаются от налогообложения в соответствии с п. 5 ст. 395 НК РФ:

- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, - в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров. В том случае если подобная организация производит и (или) реализует подакцизные товары, минеральное сырье и иные полезные ископаемые, а также иные товары по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов, работы и услуги (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), то льгота по налогу не применяется.

Перечень товаров, при производстве и (или) реализации которых организации не подлежат освобождению от уплаты земельного налога в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации этих товаров, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2005 г. N 223;

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

5. Организации народных художественных промыслов - в отношении

земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов (п. 6 ст. 395 НК РФ).

6. Организации - резиденты особой экономической зоны, за исключением организаций, указанных в п. 11 ст. 395 НК РФ, - в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок (п. 9 ст. 395 НК РФ).

7. Организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково", - в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра "Сколково" и предоставленных (приобретенных) для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным Федеральным законом (п. 10 ст. 395 НК РФ).

8. Судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, - в отношении земельных участков, занятых принадлежащими им на праве собственности и используемыми в целях строительства и ремонта судов зданиями, строениями, сооружениями производственного назначения, с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны сроком на десять лет (п. 11 ст. 395 НК РФ).

2 ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СФЕРЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ

2.1 Проблемы исчисления земельного налога приобретателем неиспользуемого земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения

В качестве одного из мероприятий по реализации положений доктрины продовольственной безопасности Российской Федерации в Плане, утвержденном распоряжением Правительства Российской Федерации от 17 марта 2010 года № 376-р, была названа разработка комплекса мер по повышению эффективности использования земель сельскохозяйственного назначения, сохранению и восстановлению их почвенного плодородия.

Тем не менее в период с 2010 по 2017 год сокращение площади сельскохозяйственных земель составило 16,8 миллиона гектаров, или более чем 4 процента. Это с учетом присоединения к России в 2014 году Республики Крым, в результате которого площадь земель сельскохозяйственного назначения увеличилась на 1 450,3 тысячи гектаров.

Надо отметить, что среди прочих основных направлений государственной политики по управлению земельным фондом в Основах государственной политики использования земельного фонда Российской Федерации на 2012 - 2020 годы названо совершенствование оборота сельскохозяйственных земель, которое предусматривает в том числе установление мер по стимулированию вовлечения в сельскохозяйственный оборот неиспользуемых для сельскохозяйственного производства земель¹.

Одним из механизмов, понуждающих собственников к рациональному использованию земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения, является установление льготных (пониженных) ставок налогообложения по земельному налогу (мера стимулирующего характера).

¹ Мартасов Д. Земля и подложные документы // Жилищное право. 2020. № 1. С. 53 - 62.

Для земель сельскохозяйственного назначения предусмотрена пониженная (не более 0,3 процента от кадастровой стоимости) налоговая ставка, но необходимым условием ее применения является факт использования таких земель в сельскохозяйственном производстве (пункт 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации; далее - НК РФ). Если же эти земли не используются, то оснований для льготы нет и должна применяться общая ставка (не более 1,5 процента).

В соответствии с положениями статьи 17, пункта 3 части 1 статьи 21, пункта 1 статьи 52 и статьи 56 НК РФ право на применение налоговой льготы подлежит доказыванию налогоплательщиком. В качестве таких доказательств в судебной практике рассматриваются сведения об использовании земельных участков для сельскохозяйственного производства, направленные в органы государственной статистики, о закупке удобрений, сельскохозяйственной техники, реализации сельскохозяйственной продукции. Также собственником земельного участка могут быть представлены договоры (соглашения), первичные документы, расчетные и иные счета налогоплательщика об операциях по закупке удобрений, ядохимикатов, сельскохозяйственной техники, скота, строительных материалов, оплате услуг сторонним организациям за организацию и проведение сельскохозяйственных работ в проверяемом периоде.

В своих письмах Министерство финансов Российской Федерации (далее - Минфин России) указывает, что налогообложение в отношении земельного участка должно проводиться по налоговой ставке, установленной в отношении прочих земель и не превышающей 1,5 процента, в случае если земельный участок признан уполномоченным органом неиспользуемым для сельскохозяйственного производства, что подтверждается соответствующим документом, начиная с налогового периода, в котором вынесено решение о выявленном нарушении, до начала налогового периода, в котором нарушение устранено, что также должно быть подтверждено соответствующим документом уполномоченного органа. В качестве таких документов названы

копии протоколов об административных правонарушениях и постановления по делам об административных правонарушениях, направляемые территориальными органами Россельхознадзора в налоговые органы для принятия решения о применении повышенной ставки земельного налога. Правда, Минфин России не указывает, в каком нормативном акте закреплена соответствующая обязанность Россельхознадзора.

Поскольку до настоящего времени порядок взаимодействия Россельхознадзора и Федеральной налоговой службы в связи с привлечением правообладателя земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения к административной ответственности за его неиспользование законодательно не урегулирован, привлечение таких лиц налоговыми органами к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде неправомерного применения пониженной ставки при исчислении земельного налога в отношении принадлежащих им земельных участков без необходимых доказательств (постановления по делу об административном правонарушении с указанием статьи Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, предусматривающей административную ответственность за соответствующее правонарушение) представляется не вполне законным¹.

Хочется надеяться, что в ближайшее время указанный пробел в законодательстве будет устранен. 10 июля 2019 года в первом чтении был принят проект Федерального закона № 720839-7 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», которым, в частности, предусматривается дополнение статьи 396 НК РФ нормой о том, что органы государственного земельного надзора и муниципального земельного контроля обязаны в течение десяти дней со дня выдачи предписания об устранении выявленного нарушения требований

¹ Тараданов Р.А. О налоговой природе арендной платы за пользование публичной землей под частными зданиями // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2019. № 6. С. 167 - 179.

земельного законодательства, связанного с неиспользованием для сельскохозяйственного производства земельного участка, отнесенного к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах, представлять в налоговый орган по месту нахождения такого земельного участка сведения о его неиспользовании для сельскохозяйственного производства. То же касается сведений об отмене такого предписания либо об установлении факта устранения правонарушения.

По мнению Федеральной налоговой службы (далее - ФНС России), выраженному в ее письмах, если участок признан неиспользуемым по целевому назначению для сельскохозяйственного производства, то налогообложение должно осуществляться по налоговой ставке, установленной в отношении «прочих земель» и не превышающей 1,5 процента, начиная с налогового периода, в котором вынесено решение о выявленном правонарушении, до начала налогового периода, в котором правонарушение устранено. Налоговым периодом по земельному налогу является календарный год (статья 393 НК РФ). Помимо этого, такие условия применения налоговой ставки в размере 1,5 процента действуют также в случае перехода права на участок к лицам, которые не привлекались к административной ответственности за его использование не по целевому назначению, в том числе когда предыдущий собственник распорядился участком до устранения им правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 8.7 или статьей 8.8 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ).

Приведенная позиция ФНС России вызывает некоторые возражения и указывает на несовершенство действующего законодательства.

Так, по всей видимости, налоговый орган упускает из виду принцип презумпции добросовестности налогоплательщика, закрепленный в статьях 3 и 108 НК РФ. Согласно пункту 7 статьи 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах

толкуются в пользу налогоплательщика.

Статья 108 НК РФ устанавливает принцип презумпции невиновности налогоплательщика, согласно которому никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. В соответствии с пунктом 6 этой статьи лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Исходя из принципа презумпции добросовестности налогоплательщика продекларированная им сумма налога считается достоверной, пока не будет доказано иное (в порядке налоговой проверки).

Помимо этого, исходя из нормативного содержания принципа правового государства и конституционного принципа добросовестности налогоплательщик не должен нести бремя неблагоприятных налоговых последствий, вызванных как неопределенностью положений законодательства, так и ненадлежащим применением норм государственными и муниципальными органами¹.

Действительно, земельный налог должен оказывать воздействие на экономическую деятельность правообладателей земельных участков, инициировать условия для рационального использования земель сельскохозяйственного назначения. Землей должен пользоваться «эффективный» собственник. В противном случае собственник земельного участка должен иметь экономический стимул для того, чтобы избавиться от него.

Одним из приоритетных направлений государственной политики в области устойчивого развития сельских территорий на период до 2030 года является совершенствование оборота сельскохозяйственных земель, которое,

¹ Баглаев Д.А. Надзор за соблюдением законодательства об использовании и охране нарушенных земель // Законность. 2019. № 6. С. 20 - 22.

в частности, предусматривает установление мер по стимулированию вовлечения в сельскохозяйственный оборот неиспользуемых для сельскохозяйственного производства земель.

Следует согласиться с высказанным в литературе мнением о том, что оптимальный уровень налогообложения является одним из важнейших факторов развития отечественного агропромышленного комплекса в условиях реализации концепции импортозамещения. В настоящее время налоговая политика государства в отношении агропромышленных предприятий должна быть направлена в том числе на стимулирование инвестиционной и инновационной деятельности через систему налоговых льгот и преференций.

Рассмотрим, насколько приведенный подход ФНС России к исчислению земельного налога лицом, приобретшим неиспользуемый земельный участок из земель сельскохозяйственного назначения, способствует вовлечению в сельскохозяйственный оборот неиспользуемых земель.

Новым собственником земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения может быть лицо, которое приобрело этот участок непосредственно у предыдущего собственника при его добровольном отчуждении, например по договору купли-продажи, или лицо, которое приобрело этот участок по результатам торгов при его изъятии в связи с ненадлежащим использованием или неиспользованием.

Для любого из этих собственников, приобретших земельный участок, скорее всего, будет необходим хотя бы минимальный срок освоения участка. Между тем определение понятия «освоение земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения» в законе не содержится. Как отмечается в литературе, «не представляется возможным определить, какие действия относятся к неиспользованию, и, соответственно, коль срок освоения включен в него, то затруднительно сделать вывод о том, осваивался земельный участок или нет».

Тем не менее исходя из судебной практики можно сделать вывод о том, что использование земельных участков из земель сельскохозяйственного

назначения включает работы по его освоению, то есть различного рода подготовительные работы. При этом в качестве доказательств проведения работ по освоению участка судами, в частности, принимаются такие документы, как договор на оказание услуг по агрохимическому обследованию почв на плодородие и экологическую безопасность земель, планируемых к использованию в производстве сельскохозяйственной продукции; акт агрохимического обследования почв; акт о проведении посевных работ, в котором определены агротехнические сроки конкретных видов посевных работ.

Надо сказать, что в соответствии с пунктом 5 статьи 6 Федерального закона от 24 июля 2002 года № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» (далее - Закон об обороте земель) в редакции, действовавшей до 3 июля 2016 года, срок освоения земельного участка не мог составлять более двух лет. Законом об обороте земель в действующей редакции не установлен максимальный срок освоения земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения. Из пунктов 3 и 4 статьи 6 этого Закона можно сделать вывод о том, что срок освоения включается в трехгодичный срок, в течение которого правообладатель должен начать его использовать и который начинается с момента выявления в рамках государственного земельного надзора факта неиспользования земельного участка по целевому назначению.

Причем закономерно возникает вопрос: сколько времени может пройти с момента приобретения лицом земельного участка до проведения проверки Россельхознадзором? В этом отношении нормы пунктов 4 и 5 статьи 6 Закона об обороте земель в прежней редакции были более разумны и последовательны, так как предусматривали возможность принудительного изъятия земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения у его собственника в судебном порядке в случае, если в течение трех и более лет подряд со дня возникновения у такого собственника права собственности участок не использовался для ведения сельскохозяйственной деятельности.

Из норм закона в действующей редакции вытекает, что собственник «может» не использовать свой земельный участок до тех пор, пока в отношении его не будет проведена проверка органом государственного земельного надзора и не будет обнаружено нарушение требований земельного законодательства. Но когда будет проведена такая проверка и будет ли она вообще проведена - вопросы, на которые в законодательстве не всегда есть ответ¹.

Дело в том, что в соответствии с приложением № 1 к Положению о государственном земельном надзоре, утвержденному Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 января 2015 года № 1, участки из земель сельскохозяйственного назначения относятся в основном к категории низкого риска, за исключением случаев, прямо указанных в этом нормативном акте. В отношении правообладателей таких земельных участков плановые проверки не проводятся (пункт 4(3) Положения о государственном земельном надзоре), а для внеплановой проверки должны быть соответствующие основания, предусмотренные законом. Таким образом, «государственный земельный надзор все сильнее приобретает заявительный характер, теряя свою сущность, призванную обеспечить постоянное и всеобщее исполнение требований земельного законодательства всеми субъектами РФ».

Согласно пунктам 18 - 21 статьи 6 Закона об обороте земель орган регистрации прав обязан ежемесячно сообщать в надзорный орган сведения о государственной регистрации перехода прав на земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения, в отношении которых в Едином государственном реестре недвижимости (далее - ЕГРН) содержатся сведения о результатах проведения государственного земельного надзора, указывающие на неиспользование такого земельного участка по целевому назначению.

В отношении земельных участков, которые приобретены по результатам

¹ Бубнова М. Споры по налогам на землю и недвижимость, реально не принадлежащие людям или фирмам // Жилищное право. 2019. № 2. С. 7 - 14.

торгов в связи с их неиспользованием предыдущим собственником или при отчуждении предыдущим собственником в добровольном порядке, на основании сведений, представляемых Федеральной службой государственной регистрации, кадастра и картографии (далее - Росреестр), надзорный орган через год после возникновения права на них проведет проверку, поэтому срок, в течение которого указанные лица обязаны начать использование приобретенных участков по целевому назначению, равняется одному году. Следовательно, и период освоения земельного участка включается в этот срок.

Не вполне понятно, с чем связана такая несправедливость - почему для лица, приобретшего земельный участок, в отношении которого сведения о его неиспользовании в Россельхознадзоре и Росреестре отсутствуют, срок освоения и начала использования участка может растянуться до бесконечности, а для лица, приобретшего неиспользуемый земельный участок (то есть за неиспользование которого предыдущий собственник был привлечен к административной ответственности), этот срок равен одному году.

Помимо прочего, остается нерешенным вопрос, может ли признаваться неиспользованием освоение земельного участка в случае, если подготовительные работы затянулись на срок более одного года. При этом необходимо учитывать, что на большей части территории России в зимний период освоение земельного участка осуществлять не представляется возможным, не говоря уже о непосредственно сельскохозяйственных работах, связанных с выращиванием сельскохозяйственной продукции (распашка земель, покос травы и т.п.).

Итак, если лицо приобрело земельный участок из земель сельскохозяйственного назначения по результатам публичных торгов при его изъятии в связи с неиспользованием бывшим собственником, то по истечении одного года с момента возникновения у этого лица права собственности на такой земельный участок орган государственного земельного надзора проводит проверку соблюдения этим лицом требований к использованию

такого земельного участка по целевому назначению (пункт 16 статьи 6 Закона об обороте земель). И если в результате проверки надзорным органом будет выявлен факт неиспользования земельного участка, то его собственник будет привлечен к ответственности по части 2.1 статьи 8.8 КоАП РФ.

Что касается лица, приобретшего неиспользуемый земельный участок при его отчуждении предыдущим собственником в добровольном порядке, то из пункта 17 статьи 6 Закона об обороте можно сделать вывод о том, что применительно к такому участку надзорным органом также может быть проведена проверка по истечении года с момента возникновения права собственности.

Указанные собственники по логике позиции ФНС России, изложенной в письме, должны весь год (с момента, когда они приобрели неиспользуемые земельные участки и далее) после проверки уплачивать земельный налог в повышенном размере. Если же проверка надзорного органа не выявила нарушений использования земельного участка, то возникает вопрос, почему новый собственник должен был в течение этого года уплачивать налог по повышенной ставке. Ведь надзорный орган осуществил проверку только через год с момента приобретения земельного участка, и, следовательно, каких-либо официальных документов, составленных Россельхознадзором, об использовании участка в соответствии с его целевым назначением в течение этого года попросту нет.

В связи с этим предлагается законодательно предусмотреть обязательное проведение проверки органом государственного земельного надзора соблюдения требований к использованию земельного участка по целевому назначению по истечении двух лет с момента возникновения права на него вне зависимости от наличия в ЕГРН сведений о результатах проведения государственного земельного надзора, указывающих на неиспользование такого земельного участка по целевому назначению, и от основания возникновения права на участок. И если при проведении проверки будет обнаружено, что земельный участок не используется по назначению, то

лицо должно привлекаться к административной ответственности. Причем в обязанности нарушителя должно быть вменено начать использовать земельный участок или произвести его отчуждение в течение года с момента выявления правонарушения. Через год после первой проверки надзорным органом должна быть проведена еще одна проверка. Если при проведении повторной проверки будет обнаружено, что земельный участок по-прежнему не используется для сельскохозяйственного производства, то в этом случае должна запускаться процедура изъятия участка¹.

Допустим, новый собственник сразу после приобретения земельного участка приступает к его использованию. В соответствии с пунктом 15 части 5 статьи 8 и пунктом 17 части 1 статьи 32 Федерального закона от 13 июля 2015 года № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» (далее - Закон о регистрации) сведения о результатах проведения государственного земельного надзора, указывающие на неиспользование такого земельного участка по целевому назначению или использование с нарушением законодательства, продолжают числиться в ЕГРН. Сведений от какого-либо органа государственной власти о том, что собственник земельного участка использует его в соответствии с целевым назначением для сельскохозяйственного производства, в налоговый орган не поступает. Добропорядочный собственник, используя земельный участок по назначению, уплачивает, согласно законодательству, земельный налог исходя из пониженной ставки. Но не станет ли это в соответствии с письмом ФНС России поводом для принятия налоговым органом решения о привлечении этого собственника к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ? И не закончится ли это судебным разбирательством, в ходе которого собственнику придется доказывать использование принадлежащего ему земельного участка по целевому назначению? Ведь для любого лица, в том числе сельскохозяйственного товаропроизводителя, участвующего в

¹ Бубнова М. Споры по земле для ИЖС при отличии реального местоположения от указанного в документах // Жилищное право. 2019. № 1. С. 81 - 88.

судебном споре, это потеря времени и средств.

Таким образом, законодательство не содержит ответа на вопрос, как новому собственнику земельного участка доказать, что он использует участок в соответствии с целевым назначением для сельскохозяйственного производства и имеет полное право исчислять земельный налог по пониженной ставке, и как сведения об этом появятся в налоговом органе.

То есть получается, что исходя из письма ФНС России лицо, купившее земельный участок из земель сельскохозяйственного назначения у собственника, который привлекался к административной ответственности за его неиспользование, как бы несет ответственность за него. И это несмотря на то, что новый собственник выполняет требования законодательства о целевом использовании участка! Притом что в соответствии с пунктом 6 статьи 108 НК РФ лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Так, в 2008 году в своем Постановлении Президиум Верховного Суда Российской Федерации отмечал, что сведения о недоимке могут содержаться в решении налогового органа, принятом по результатам налоговой проверки.

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 30 марта 2018 года № 14-П указал, что неустранимые сомнения в правовом регулировании публичных (административных) отношений, к тому же сопряженном с возможностью привлечения к ответственности за его нарушение частных лиц, не могут быть по общему правилу обращены против этих лиц как заведомо более слабой стороны таких правоотношений. Таким образом, до тех пор, пока собственник земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения не привлечен к административной ответственности за его неиспользование, оснований для исчисления земельного налога по повышенной ставке нет.

Тем не менее в связи с приведенными трактовками судов и ФНС России абзаца 2 пункта 1 части 1 статьи 394 НК РФ представляется, что эта норма нуждается в конкретизации. В целях защиты как публичных, так и частных интересов необходимо законодательно установить, какими документами, в каком порядке и кем должно подтверждаться целевое использование земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения.

В существующей же редакции, при имеющихся разъяснениях ФНС России и при отсутствии механизмов, которые защищали бы добросовестного собственника - приобретателя неиспользуемого земельного участка и позволяли ему исчислять земельный налог по пониженной ставке, указанная норма закона не способствует заинтересованности лиц, желающих вести сельскохозяйственное производство, в покупке неиспользуемых земельных участков и вовлечению в оборот неиспользуемых земель сельскохозяйственного назначения.

2.2 Проблемы взимания земельного налога в Российской Федерации

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 164-ФЗ (далее - НК РФ) в ст. 15 к местным налогам и сборам относит земельный налог. Он устанавливается НК РФ и нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления, городских округов о налогах и обязательен к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Изменение и отмена земельного налога производятся аналогичным способом.

В городах федерального значения действуют законы данных субъектов РФ, на основании которых, помимо НК РФ, производятся установление, взимание, изменение и прекращение земельного налога на территориях городов федерального значения. Например, на территории города Москвы действует Закон г. Москвы от 24.11.2004 № 74 «О земельном налоге».

Поскольку земельный налог является местным, представительные

органы муниципальных образований и органы государственной власти городов федерального значения самостоятельно в нормативно-правовых актах устанавливают налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога в пределах, которые обозначены в НК РФ.

Органы местного самоуправления при введении налога в соответствии с п. 2 ст. 387 Налогового кодекса РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ вправе установить налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков. Другие элементы этого налога (объект, налоговая база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться местными органами¹.

Налогоплательщиками земельного налога признаются юридические и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено законом.

Пункт 4 ст. 391 НК РФ закрепляет положение, в соответствии с которым для налогоплательщиков - физических лиц налоговая база определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество (Росреестром).

Исторически Российское государство отличалось огромной территорией и постоянно расширяло ее, поэтому земля всегда являлась важнейшим объектом налогообложения. Земельный налог является одним из главных источников пополнения бюджетов муниципалитетов. Однако на сегодняшний день взимание земельного налога в местные бюджеты осуществляется не в полном объеме, что приводит к их дефициту и лишает органы местного самоуправления возможности решать свои насущные социально-

¹ Титов В.В. Военнослужащим о налогах! (земельный налог) // Военно-юридический журнал. 2015. № 9. С. 14 - 17.

экономические проблемы.

Совершенствование взимания земельного налога должно происходить с учетом исторического опыта, а также использования практики сборов земельного налога за рубежом. Интересен опыт данной процедуры в отдельных странах, например, таких как Франция, Германия, США или Канада. В этих государствах земельный налог также является местным налогом и составляет основную часть доходов муниципального бюджета. Так, в Германии и Франции он составляет около 75%, в США - 95%, в Канаде - 81%¹. Таким образом, собираемость земельного налога в этих странах довольно высокая.

Следует учитывать, что потребность взимания налогов в пользу государства в обществе всегда принимается весьма негативно, по этой причине насущной проблемой считается формирование успешной налоговой политики как на уровне всего государства, так и на местном уровне. Муниципально-правовая политика является производной от государственной², именно поэтому актуальной является разработка и активизация мероприятий повышения сборов от земельного налога, который считается одним из ключевых источников прибыльной доли местных бюджетов. В настоящее время поступления от земельного налога чрезвычайно незначительны. В муниципальном «кошельке», по данным Минфина России, доля земельного налога в доходах бюджета муниципалитета составляет около 3%. При этом долгое время почти 80% земли в России было выведено из налогооблагаемой базы земельного налога, поскольку эта земля относится к федеральной собственности (лесной фонд, земли запаса и т.д.), что лишает органы местного самоуправления стабильного источника доходов от земельного налога, а выпадающие доходы не компенсируются.

В настоящее время размер земельного налога не зависит от

¹ Курков И.И. Анализ основных направлений совершенствования механизма исчисления и уплаты земельного налога в России // Вестник современной науки. 2015. № 5 (5). С. 74 - 79.

² Мигущенко О.Н. Кадровая политика: системный подход // Муниципальная служба: правовые вопросы. 2015. № 4. С. 18 - 23.

экономических итогов деятельности налогоплательщика, на него оказывает влияние только кадастровая оценка земельного участка, на которую влияют его размер и расположение, плодородность, вид территории. Обладая большим земельным пространством, российское государство должно стремиться к использованию земли наиболее результативно. Об этом свидетельствует проводимая в настоящее время политика упрощения предоставления земельных участков гражданам, особенно на территории Дальнего Востока, практически каждый гражданин имеет право подать заявку на так называемый «дальневосточный гектар». Ряд нововведений в земельном законодательстве в последнее время можно назвать «земельной реформой» в государстве¹, одно из направлений которой предусматривает перераспределение земельных участков из государственной собственности в муниципальную. Причиной данного процесса, наряду с другими, является и увеличение количества правообладателей земель, на которых будет возложена уплата земельного налога. Тем самым государство стремится стимулировать применение, охрану и освоение территорий и усилить контроль за их использованием.

Для увеличения эффективности сборов от земельного налога следует проанализировать сведения о землепользователях, существующих в муниципалитете, и ужесточить меры ответственности по представлению надлежащей информации со стороны Росреестра в налоговый орган. На наш взгляд, в любом муниципальном образовании следует широко применять мероприятия по взаимодействию налоговых и муниципальных органов по всестороннему учету объектов налогообложения по земельному налогу, т.к. решение проблемы увеличения собираемости земельного налога и пополнения местных бюджетов зависит от межведомственного взаимодействия между налоговыми органами и органами местного самоуправления.

В последнее время во многих регионах разработаны целевые

¹ Вербина О.Л. Изъятие земельных участков для государственных и муниципальных нужд: новое в российском законодательстве // Муниципальная служба: правовые вопросы. 2016. № 2. С. 28 - 31.

программы, направленные на повышение сбора земельного налога и арендной платы, увеличение эффективности муниципального земельного контроля. В указанных программах проблемы государственного регулирования сгруппированы по трем главным направлениям: увеличение собираемости земельного налога, самооптимизация сбора других поступлений за пользование земельными зонами, эффективность земельного контроля. Как отмечает Н.И. Кресникова, эти программы разрабатываются с целью увеличения собираемости земельного налога, учитывают формирование общей электронной базы абсолютно всех земельных зон с целью анализа сведений о землепользователях, существующих в муниципалитете¹.

Так, например, в МО «Город Курск» аккумулируются налоги в бюджете, финансируются важнейшие направления жизнедеятельности общества: здравоохранение, образование, социальное обеспечение, молодые семьи, правоохранительная деятельность и т.д. В целях более полного привлечения налогов в бюджет города в администрации города Курска создана и действует рабочая группа по повышению уровня собираемости налогов. В административных округах областного центра с этой целью созданы межведомственные рабочие группы, которые еженедельно проводят обследование земельных участков и объектов капитального строительства для установления законченных строительством объектов жилого фонда, фактически используемых для проживания при отсутствии зарегистрированных прав собственности на них, а также документов о вводе их в эксплуатацию.

Несмотря на предпринимаемые меры, повышение собираемости земельного налога остается актуальным. Как точно отметил И.И. Курков, единого способа решения данной проблемы не выработано, можно выделить несколько направлений².

¹ Кресникова Н.И. Современное состояние земельного оборота в России // Право и экономика. 2015. № 4. С. 29 - 31.

² Курков И.И. Анализ основных направлений совершенствования механизма исчисления и уплаты земельного налога // Вестник современной науки. 2015. № 5. С. 74 - 79.

Одна из задач налоговиков - проверка достоверности информации в базах данных налогового органа при взаимодействии не только с органами Росреестра, но и с органами исполнительной власти. Целесообразным является принятие мер по ужесточению контроля со стороны налоговых органов по факту нецелевого использования земельных участков и применению мер ответственности за незаконное использование земельного участка. Особое внимание следует уделить землям сельскохозяйственного назначения как особо ценной категории земель. По таким землям максимально возможная ставка в соответствии с НК РФ 0,3%, однако данные земли могут использоваться не по назначению и, следовательно, должны облагаться по ставке 1,5%. Для урегулирования данного вопроса необходимо осуществлять систематические проверки земель, заявленных как сельскохозяйственные, на соответствие таковым.

Следует инициировать приобретение в собственность юридических и физических лиц земельных участков, находящихся в федеральной собственности и собственности субъекта РФ и сдаваемых им в аренду. Для этого стимулом может стать существенное повышение арендной платы и значительное снижение цены на продаваемые участки, находящиеся в государственной собственности.

Следующим направлением повышения сборов от земельного налога может быть пересмотр льготных категорий граждан, указанных в НК РФ. Льготы предоставляются для лиц, перечисленных в п. 5 ст. 391 НК РФ, где для некоторых категорий граждан (Героев Советского Союза и РФ, инвалидов I и II группы, ветеранов Великой Отечественной войны и т.п.) установлен правило: налоговая база уменьшается на величину кадастровой стоимости 600 квадратных метров площади земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении налогоплательщиков. В перечне лиц нет таких категорий, например, как несовершеннолетние узники фашистских концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных

фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны. Меры социальной поддержки для инвалидов и участников Великой Отечественной войны предусмотрены ст. ст. 14 и 15 Закона от 12.01.1995 № 5-ФЗ «О ветеранах». Среди предоставляемых мер социальной поддержки для данной категории граждан льготы по исчислению земельного налога не предусмотрены. В перечне льготников нет и пенсионеров. Вместе с тем п. 2 ст. 387 НК РФ органам муниципальных образований предоставляется право самостоятельно устанавливать дополнительные налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой земельным налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков. Однако судебная практика показывает, что не всегда налоговые органы учитывают льготные категории граждан при начислении земельного налога, в т.ч. взыскивая и пеню за не уплаченный в срок налог. Так, например, Апелляционным определением Тамбовского областного суда от 26 сентября 2016 г. по делу № 33а-3777/2016 было отменено решение Жердевского районного суда Тамбовской области от 14 июля 2016 г. в связи с тем, что решение о взыскании задолженности по земельному налогу с Трунова В.А. приняли, не убедившись в ее обоснованности, не была учтена льгота ответчика, который являлся инвалидом ВОВ.

Отметим также, что величина необлагаемого минимума, закреплённая в НК РФ, давно устарела, т.к. она действует с момента введения земельного налога и требует существенного пересмотра. Совершенно справедливой является позиция И.И. Куркова о необходимости индексировать необлагаемый минимум до 50 000 руб. и включения в перечень лиц, представленных в п. 5 ст. 391 НК РФ, пенсионеров, но разрешить использовать данную льготу только для одного участка на территории России¹. Нельзя не учитывать, что местные бюджеты теряют ежегодно огромные суммы денег от предоставления налоговых льгот, и предлагаемые изменения могут только

¹ Курков И.И. Анализ основных направлений совершенствования механизма исчисления и уплаты земельного налога // Вестник современной науки. 2015. № 5. С. 74 - 79.

усугубить ситуацию. Решить проблему можно, увеличив налоговую ставку для прочих земельных участков с 1,5% до 3%, что позволит бюджетам муниципалитетов перераспределить налоговое бремя с льготных категорий граждан на тех, кто в состоянии оплатить более значительные суммы, например, владельцев торговых центров, которые в настоящее время платят мизерную величину земельного налога.

Таким образом, перечень физических лиц - льготников по земельному налогу требует уточнения и расширения именно в НК РФ для гарантированной защиты прав отдельных категорий граждан, которые могут быть не учтены в актах органов местного самоуправления.

На наш взгляд, необоснованным явился отказ депутатов Государственной Думы от поддержки законопроекта об освобождении граждан, владеющих земельными участками площадью не более 800 квадратных метров, от уплаты земельного налога. Предлагалось исключить из списков объектов налогообложения земельные участки при условии, что он является единственным в собственности физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем. Рациональным можно считать перераспределение налогового бремени с указанных лиц на владельцев многочисленных и (или) крупных участков.

Еще одним направлением для пополнения местных бюджетов предполагается увеличение ставки земельного налога для пустующих земель и взимание платы за перевод земельных участков из одной категории в другую. Зачастую возникают ситуации, когда приобретаются неиспользуемые земли сельскохозяйственного назначения, затем владельцы этих участков меняют вид разрешенного использования и осуществляют на них строительство объектов. Тем самым застройщики получают с продажи построенных зданий и сооружений прибыль, а муниципальные образования теряют ценные земли, не получая компенсации за это. Предполагается, что плата будет рассчитываться исходя из разницы кадастровой стоимости до и после изменения категории земельного участка.

Таким образом, рассмотренные мероприятия, призванные увеличить муниципальные бюджеты за счет земельного налога, позволят решать им первостепенные социально-экономические вопросы за счет собственных средств.

2.3 Пути совершенствования законодательства, регламентирующего налогообложение в сфере земельных отношений

В соответствии с пунктом 5 статьи 391 и пунктом 1 статьи 407 НК РФ, ряд категорий граждан имеют льготы по земельному налогу и налогу на имущество соответственно.

При этом для отдельных категорий граждан предусматривается право на предоставление льготы по налогу на имущество, а по земельному налогу - нет. К таким категориям относятся:

1. лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

2. военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

3. члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 27 мая 1998 года № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих»;

4. граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и

других странах, в которых велись боевые действия;

5. родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;

6. физические лица, осуществляющие профессиональную творческую деятельность, - в отношении земельных участков, на которых расположены специально оборудованные помещения, сооружения, используемые ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилые помещения, используемые для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, - на период такого их использования.

В связи с чем, предлагается дополнить пункт 5 статьи 391 НК РФ указанными категориями граждан и предоставить им налоговый вычет в виде уменьшения налоговой базы по земельному налогу на величину кадастровой стоимости 600 квадратных метров площади земельного участка.

Кроме того, в соответствии с пунктом 4 статьи 407 НК РФ, физические лица, которые освобождаются от уплаты налога на имущество, имеют право применить такую льготу в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика:

1) квартира или комната;

2) жилой дом;

3) помещение или сооружение, используемых ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилых помещений, используемых для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек;

4) хозяйственное строение или сооружение, площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

5) гараж или машино-место.

Таким образом, налогоплательщик вправе использовать льготу по пяти объектам имущества одновременно, находящихся у него в собственности.

В соответствии с пунктом 6.1 статьи 391 НК РФ, налогоплательщик имеет право на налоговый вычет по земельному налогу в отношении только одного земельного участка по собственному выбору.

В целях сближения порядка применения льгот по земельному налогу и налогу на имущество, предлагается предусмотреть право налогоплательщика по земельному налогу на налоговый вычет в отношении следующих земельных участков:

1. одного земельного участка по каждому виду объекта налогообложения налога на имущество физических лиц, определяемых в соответствии с пунктом 4 статьи 407 НК РФ (указаны выше) и выбранным налогоплательщиком для предоставления налоговой льготы по налогу на имущество;

2. одного земельного участка, используемых для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, на которых не расположены хозяйственные строения или сооружения.

Налогоплательщик, относящийся к одной из льготных категорий и который имеет налоговую льготу по пяти категориям имущества, будет иметь возможность применить и налоговый вычет по каждому земельному участку, на которых находятся эти объекты имущества.

В целях исключения злоупотреблений по использованию налогового вычета по земельному налогу, предусматривается ограничение по кадастровой стоимости земельного участка в размере 100 миллионов рублей.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование правовых основ налогообложения в сфере земельных отношений позволило сделать следующие теоретические выводы.

На основании статьи 65 ЗК РФ использование земли в Российской Федерации является платным. Одной из форм такой платы является земельный. Земельный налог является местным прямым (поимущественным) налогом. Он урегулирован гл. 31 НК РФ, которая действует с 1 января 2005 г. Ранее земельный налог уплачивался на основании Закона РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» (в настоящее время утратил силу в соответствующей части), а в предшествующем периоде - в силу в т.ч. разд. IV Указа Президиума ВС СССР от 26 января 1981 г. № 3819-X «О местных налогах и сборах» (утратил силу).

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 31 НК РФ. В отношении налогоплательщиков-организаций представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), устанавливая налог, определяют также порядок и сроки уплаты налога (п. 2 ст. 387 НК РФ).

Кроме того, местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в том числе вправе: установить дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (п. 2 ст. 394 НК РФ), а также вправе не устанавливать отчетные периоды (п. 3 ст. 393 НК РФ); предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 9 ст. 396 НК РФ);

установить местные налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков (п. 2 ст. 387 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться на местном (региональном) уровне (п. 4 ст. 12 НК РФ). Если же уполномоченные органы власти не проявляют нормотворческой активности и не регламентируют земельный налог на подведомственной территории, то налог тем не менее считается установленным и подлежит уплате по федеральным ставкам (п. 3 ст. 394 НК РФ) в сроки, следующие из НК РФ (п. 1 ст. 397 НК РФ).

Налогоплательщиками земельного налога согласно п. 1 ст. 388 НК РФ в общем случае признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Объект налогообложения в силу п. 1 ст. 389 НК РФ - земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен налог.

При рассмотрении объекта налогообложения как юридического факта объект налогообложения земельным налогом - факт владения на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения земельными участками (правовое состояние).

Налоговый кодекс РФ в п. 2 ст. 389 предусматривает виды земельных участков, которые не признаются объектом налогообложения (в том числе земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации).

В соответствии со ст. 390 НК РФ налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, определяемая в

соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Исчисляется земельный налог:

- организациями - самостоятельно (п. 1 ст. 52, п. 2 ст. 396 НК РФ);
- налоговыми органами - для физических лиц, с заблаговременным направлением налогового уведомления плательщику (п. 2 ст. 52, п. 3 ст. 396 НК РФ).

Налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года (ст. 393 НК РФ).

Срок уплаты земельного налога:

- для организаций регламентируется на местном (для Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя - на региональном) уровне.

Проведенное исследование позволило сделать следующие предложения по совершенствованию законодательства.

В статью 391 части второй Налогового кодекса Российской Федерации внести следующие изменения:

- 1) пункт 5 статьи дополнить подпунктами 11) - 16) следующего содержания:

«11) лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

12) военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

13) члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 27 мая 1998 года № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих»;

14) граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;

15) родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;

16) физические лица, осуществляющие профессиональную творческую деятельность, - в отношении земельных участков, на которых расположены специально оборудованные помещения, сооружения, используемые ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилые помещения, используемые для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, - на период такого их использования.».

2) абзац первый пункта 6.1 изложить в следующей редакции:

«6.1. Уменьшение налоговой базы в соответствии с пунктом 5 настоящей статьи (налоговый вычет) производится в отношении следующих земельных участков:

1) одного земельного участка по каждому виду объекта налогообложения налога на имущество физических лиц, определяемых в соответствии с подпунктами 1 - 5 пункта 4 статьи 407 настоящего Кодекса и выбранным налогоплательщиком для предоставления налоговой льготы по налогу на имущество;

2) одного земельного участка, используемых для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, на которых не расположены хозяйственные строения или сооружения.

Налоговый вычет не предоставляется в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 100 миллионов рублей.».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативно-правовые акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. - 2014. - № 31. - Ст. 4398.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 16.12.2019) // Собрание законодательства РФ. – 1994. - № 32. - Ст. 3301.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 21.05.2020) // Собрание законодательства РФ. – 2000. - № 32. - Ст. 3340.
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 24.04.2020) // Собрание законодательства РФ. - 2002. - № 1. - Ст. 1.
5. Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ (ред. от 18.03.2020) // Собрание законодательства РФ. – 2001. - № 44. - Ст. 4147.
6. Решение Пензенской городской Думы от 25.11.2005 № 238-16/4 (ред. от 29.11.2019) «О введении земельного налога на территории города Пензы» // Издательский дом «Пензенская правда». – 2005. - № 94.

Научная и учебная литература

7. Авакьян, С.А. Конституция России: природа, эволюция, современность / С.А. Авакьян. 2-е изд. - М.: РЮИД, 2000. - 528 с.
8. Алебастрова, И.А. Конституционное право зарубежных стран: Учебное пособие / И.А. Алебастрова. - М.: Юрайт-М, 2001. - 638 с.
9. Дудко, И.Г. Влияние европейского права на конституционное право государств Центральной и Восточной Европы: Монография / И.Г. Дудко, И.А. Гагаева. - М.: Юрлитинформ, 2013. - 278 с.
10. Игитян, М.Ю. Государственно-частное партнерство в

современной России: Монография / М.Ю. Игитян, С.Г. Камолов, А.В. Павлюк; Ответственный редактор С.Г. Камолов. - Москва: Издательство Фонда поддержки международных программ. 2017. - 520 с.

11. Калашников, С.В. Применение общепризнанных принципов и норм в сфере защиты прав человека в России: вопросы теории и практики / С.В. Калашников. - М.: ДМК Пресс, 2010. - 162 с.

12. Камолов, С.Г. Информационные технологии для государственных служащих: Учебное пособие / С.Г. Камолов, П.В. Артемова. - Москва, 2017. - 215 с.

13. Ковлер, А.И. Европейская конвенция в международной системе защиты прав человека: монография. / А.И. Ковлер. - М.: ИНФРА-М, 2019. - 304 с.

14. Конституция Европейского союза. Договор, устанавливающий Конституцию для Европы: с комментарием / С.Ю. Кашкин. - М.: ИНФРА-М, 2005. - 619 с.

15. Международное право: учебник / Б.М. Ашавский, М.М. Бирюков, В.Д. Бордунов. - М.: Статут, 2015. - 848 с.

16. Нарутто, С.В. Конституционный судебный процесс: Учебник / С.В. Нарутто, С.Э. Несмеянова, Е.С. Шугрина. - М.: Норма, 2014. - 433 с.

17. Пчелинцев, С.В. Проблемы ограничения прав и свобод граждан в условиях особых правовых режимов / С.В. Пчелинцев. - М.: Норма, 2006. - 479 с.

18. Хабриева, Т.Я. Теория современной конституции: Монография / Т.Я. Хабриева, В.Е. Чиркин. - М.: Норма, 2005. - 319 с.

Публикации в научных журналах, сборниках и СМИ

19. Абашидзе, А.Х. Принципы международного права: проблемы понятийно-содержательного характера / А.Х. Абашидзе // Московский журнал международного права. - 2017. - № 4. - С. 19 - 29.

20. Авдеев В.В. Особенности уплаты земельного налога при строительстве // Налоги. - 2013. - № 24. - С. 17 - 21.

21. Алексанян, А.А. Реализация права народов на самоопределение в контексте принципа территориальной целостности государств / А.А. Алексанян // Вестник Пермского университета. Юридические науки. - 2013. - № 4. - С. 63 - 67.
22. Анисимов А.П., Чаркин С.А. Объекты земельных правоотношений // Российская юстиция. - 2012. - № 2. - С. 4 - 8.
23. Ануфриева, Л.П. Конституция РФ и международное право: теоретический взгляд на понятия «общепризнанные принципы и нормы международного права» и *jus cogens* / Л.П. Ануфриева // Lex russica. - 2018. - № 12. - С. 37 - 47.
24. Баглаев Д.А. Надзор за соблюдением законодательства об использовании и охране нарушенных земель // Законность. - 2019. - № 6. - С. 20 - 22.
25. Балаян, Э.Ю. Международно-правовые принципы защиты прав и свобод человека и гражданина в условиях глобализации / Э.Ю. Балаян // Российская юстиция. - 2019. - № 11. - С. 18 - 21.
26. Бахин, С.В. Односторонние экономические «санкции» и международное право / С.В. Бахин // Закон. - 2017. - № 11. - С. 162 - 175.
27. Бормотов, А.В. Угрозы государственному суверенитету в условиях правовой глобализации / А.В. Бормотов // Молодой ученый. - 2018. - № 33. - С. 89 - 99.
28. Бубнова М. Споры по земле для ИЖС при отличии реального местоположения от указанного в документах // Жилищное право. - 2019. - № 1. - С. 81 - 88.
29. Бубнова М. Споры по налогам на землю и недвижимость, реально не принадлежащие людям или фирмам // Жилищное право. - 2019. - № 2. - С. 7 - 14.
30. Валеев, Р.М. Кодификация права международных договоров (к 40-летию Венской конвенции о праве международных договоров) / Р.М. Валеев // Московский журнал международного права. - 2009. - № 2 (74). - С. 136 - 145.

31. Вербина О.Л. Изъятие земельных участков для государственных и муниципальных нужд: новое в российском законодательстве // Муниципальная служба: правовые вопросы. - 2016. - № 2. - С. 28 - 31.
32. Вербина О.Л. Отдельные проблемы взимания земельного налога в Российской Федерации // Муниципальная служба: правовые вопросы. - 2017. - № 3. - С. 19 - 22.
33. Виноградова, П.А. Судебные правовые позиции по вопросам адаптации международных договоров в правоприменительной практике / П.А. Виноградова // Российская юстиция. - 2015. - № 4. - С. 20 - 24.
34. Головина, А.А. Конфликты правовых идей и концепций: конструктивные и деструктивные аспекты / А.А. Головина // Lex Russica. - 2018. - № 2 (135). - С. 30 - 44.
35. Дмитриев М.А. К вопросу об участках недр как объектах гражданских прав // Российский судья. - 2011. - № 12. - С. 17 - 20.
36. Дмитриев, В.С. Вопросы реализации верховенства прав человека / В.С. Дмитриев // Юридический мир. - 2014. - № 5. - С. 12 - 17.
37. Ершов, В.В. Прецеденты толкования Европейского суда по правам человека / В.В. Ершов // Российское правосудие. - 2007. - № 1. - С. 22 – 25.
38. Камышанский В.П. О праве пользования участками недр в науке гражданского права // Власть Закона. - 2016. - № 2. - С. 15 - 21.
39. Кресникова Н.И. Современное состояние земельного оборота в России // Право и экономика. - 2015. - № 4. - С. 29 - 31.
40. Курков И.И. Анализ основных направлений совершенствования механизма исчисления и уплаты земельного налога в России // Вестник современной науки. - 2015. - № 5 (5). - С. 74 - 79.
41. Мартасов Д. Земля и подложные документы // Жилищное право. - 2020. - № 1. - С. 53 - 62.
42. Мигущенко О.Н. Кадровая политика: системный подход // Муниципальная служба: правовые вопросы. - 2015. - № 4. - С. 18 - 23.
43. Нурматов М.М. Плата за землю: сравнительно-правовой анализ

законодательства Республики Узбекистан и Российской Федерации // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. - 2017. - № 3. - С. 107 - 110.

44. Савицкий А.И. Разграничение объекта налогообложения и предмета налога по имущественным налогам: проблемы теории и практики // Налоги. - 2019. - № 2. - С. 16 – 23.

45. Семенихин В.В. Земельный налог при общей собственности // Налоги. - 2015. - № 14. - С. 3 - 6.

46. Сорокин А. Возврат сумм ранее уплаченного земельного налога // Жилищное право. - 2015. - № 7. - С. 49 - 57.

47. Суханов Е.А. Сравнительное исследование владения и собственности в английском и в германском праве // Вестник гражданского права. - 2012. - № 6. - С. 302 - 316.

48. Тараданов Р.А. О налоговой природе арендной платы за пользование публичной землей под частными зданиями // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. - 2019. - № 6. - С. 167 - 179.

49. Титов В.В. Военнослужащим о налогах! (земельный налог) // Военно-юридический журнал. - 2015. - № 9. - С. 14 - 17.

50. Хаустов Д.В. Обзор нового законодательства и судебной практики // Экологическое право. - 2017. - № 3. - С. 42 - 47.

51. Эйриян Г.Н. Права пользователя земельного участка на подземное пространство // Вестник Пермского университета. Юридические науки. - 2017. - № 4. - С. 535 - 547.

ОТЗЫВ НАУЧНОГО РУКОВОДИТЕЛЯ

на бакалаврскую работу
студента группы 153ЮЮ52
юридического института
Пензенского государственного университета

Фроловой Дианы Николаевны

Тема: «Правовые основы налогообложения в сфере земельных отношений»

1. Актуальность, новизна темы Выпускная квалификационная работа рассматривает актуальную тему юридической науки – проблему налогообложения в сфере земельных отношений в Российской Федерации.

В российской налоговой системе определенную роль играет земельный налог, который отнесен к местным налогам. Данный налог рассматривается в качестве одной из двух, наряду с арендной платой, форм платы за использование земли. Земельный налог, как показывает мировой опыт, обладает мощным потенциалом в плане использования его для обустройства страны, усиления эффективности градостроительной политики, для развития и укрепления местных бюджетов, земельных отношений.

2. Оценка полноты и качества выполнения задания по выпускной квалификационной работе Задания по подготовке ВКР студентом выполнены в полном объеме и в соответствующие сроки. В работе проведен анализ понятия и сущности земельных отношений как объекта налогообложения; исследованы основы правового регулирования видов налогов в сфере земельных отношений. Автором проведен анализ исследование налоговых льгот в сфере земельных отношений; исследованы проблемы исчисления земельного налога приобретателем неиспользуемого земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения; выявлены проблемы взимания земельного налога в Российской Федерации.

3. Положительные стороны выпускной квалификационной работы (логика изложения, обоснованность теоретических положений, степень соответствия требованиям, предъявляемым к ВКР) Выпускная квалификационная работа написана на достаточном круге источников. Ее структура позволила раскрыть основные положения исследования. Изложение материала логичное, теоретические положения обоснованы и подкрепляются определенными выводами. Оформление работы соответствует требованиям, установленным в университете к бакалаврским работам.

Автор исследования проявил внимание к проблемам законодательства в рассматриваемой сфере и предложениям по совершенствованию системы налогообложения в сфере земельных отношений в России. На основании использования теоретической и нормативной базы в работе сделан анализ перспектив и путей развития законодательства, регламентирующего налогообложение в сфере земельных отношений.

4. Замечания и недостатки по выпускной квалификационной работе Все замечания по ВКР устранялись автором в процессе работы над исследованием.

5. Рекомендации по использованию выпускной квалификационной работы Работа может быть использована при подготовке к занятиям по налоговому и финансовому праву, написанию научных докладов.

6. Самостоятельность и творческий подход при подготовке выпускной квалификационной работы Выполнение работы осуществлялось студентом полностью самостоятельно. В процессе ее работы автор показал определенные навыки работы с источниками информации.

7. Выпускная квалификационная работа Фроловой Дианы Николаевны соответствует установленным требованиям и может быть допущена к защите.

8. Дополнительная информация для ГЭК: В целом работа заслуживает положительной оценки.

**Научный руководитель,
доцент кафедры**

«Государственно-правовые дисциплины» ПГУ



В.Е.Костин



СПРАВКА о результатах проверки текстового документа на наличие заимствований

Проверка выполнена в системе
Антиплагиат.ВУЗ

Автор работы	Фролова Диана Николаевна
Подразделение	
Тип работы	Не указано
Название работы	Фролова Д.Н. ВКР. Правовые основы налогообложения в сфере земельных отношений
Название файла	Фролова Д.Н. ВКР. Правовые основы налогообложения в сфере земельных отношений.docx
Процент заимствования	25.37 %
Процент самоцитирования	0.00 %
Процент цитирования	21.21 %
Процент оригинальности	53.42 %
Дата проверки	16:08:22 05 июня 2020г.
Модули поиска	Модуль поиска ИПС "Адилет"; Модуль выделения библиографических записей; Сводная коллекция ЭБС; Модуль поиска "Интернет Плюс"; Коллекция РГБ; Цитирование; Модуль поиска переводных заимствований; Модуль поиска переводных заимствований по elibrary (EnRu); Модуль поиска переводных заимствований по интернет (EnRu); Коллекция eLIBRARY.RU; Коллекция ГАРАНТ; Коллекция Медицина; Диссертации и авторефераты НББ; Модуль поиска перефразирований eLIBRARY.RU; Модуль поиска перефразирований Интернет; Коллекция Патенты; Модуль поиска "ПГУ"; Модуль поиска общепотребительных выражений; Кольцо вузов
Работу проверил	Костин Владимир Евгеньевич ФИО проверяющего
Дата подписи	05.06.20  Подпись проверяющего

Чтобы убедиться
в подлинности справки,
используйте QR-код, который
содержит ссылку на отчет.



Ответ на вопрос, является ли обнаруженное заимствование
корректным, система оставляет на усмотрение проверяющего.
Предоставленная информация не подлежит использованию
в коммерческих целях.