

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Тольяттинский государственный университет»  
Институт права

---

(наименование института полностью)

Кафедра «Конституционное и административное право»  
(наименование)

---

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки)

---

Правовое обеспечение государственного управления и местного самоуправления  
(направленность (профиль))

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА  
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)**

на тему «Земельный налог в правовой системе России и зарубежных стран»

Студент

С.А. Поляков

---

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный  
руководитель

к.ю.н., доцент, А.А. Мусаткина

---

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)



Тольятти 2020



**Росдистант**

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ ДИСТАНЦИОННО

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1. Правовое регулирование земельного налога в Российской Федерации и зарубежных странах.....	10
1.1. Развитие налогообложения имущества физических лиц в Российской Федерации и порядок исчисления налогов .....	10
1.2. Правовая основа и механизмы налогообложения земельных участков на основе кадастровой стоимости .....	22
1.3. Зарубежный опыт налогообложения земли .....	29
2. Кадастровая стоимость земельных участков как основа определения налоговой базы земельного налога .....	39
2.1. Анализ текущего законодательства и выявление проблем, возникающих при применении законодательства о налогообложении земельных участков ...	39
2.2. Правовой анализ изменений в регулировании отношений по налогообложению земельных участков в 2018 году .....	42
2.3. Эффективность определения кадастровой стоимости земельных участков как основа исчисления земельного налога .....	49
3. Направления совершенствования российского законодательства о земельном налоге .....	62
3.1. Ключевые проблемы налогообложения земли в Российской Федерации ...	62
3.2. Систематизация подходов к реформированию налогообложения земли ....	66
Заключение .....	75
Список используемой литературы .....	80
Приложение 1 Система налогообложения недвижимости в странах ОЭСР и РФ.....	88
Приложение 2 Шкала ставки налога на землю в Австралии.....	89
Приложение 3 Система нормативно-правового регулирования земельного налога.....	90

## Введение

Недвижимость – это важный элемент жизнеобеспечения человечества, а также атрибут хозяйственной деятельности, что определяет ее высокую социальную и экономическую значимость. Однако на сегодняшний день в условиях инфляции рынок недвижимости находится не в лучшем состоянии. В такой ситуации недвижимое имущество, являясь объектом собственности, управления и рыночного оборота, тем самым участвуя в огромном количестве отношений, требует особого регулирования.

Российская практика налогообложения недвижимости во многом отличается от зарубежной. В РФ система налогообложения недвижимости включает в себя налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц и земельный налог. Налоги с недвижимости не имеют ключевой роли в формировании местных и региональных бюджетов, чего не скажешь о зарубежном опыте. Практика за рубежом в большей степени характеризуется унификацией налогообложения имущества различных категорий налогоплательщиков (юридических и физических лиц) посредством взимания налога на недвижимость, который во многих странах признается основным бюджето-образующим налогом.

В большинстве стран налоговые системы формировались в течение значительных промежутков времени, и на них оказывали влияние различные экономические, политические и социальные факторы. Именно поэтому налоговые системы в разных странах могут отличаться не только по видам, структуре налогов, ставкам, способам взимания, но и по фискальным полномочиям органов власти и предоставляемым льготам. При таком раскладе очевидна ценность выполнения сравнительного анализа зарубежного и отечественного опыта.

Конституцией Российской Федерации предусмотрено наличие местного самоуправления, которое обеспечивает самостоятельное решение различных вопросов местного значения. Так в соответствии со ст. 132

Конституции РФ органы местного самоуправления независимо распоряжаются собственностью, разрабатывают и исполняют местный бюджет. При этом пополнение бюджета за счёт налоговых поступлений так же находится в компетенции местного уровня, посредством установления местных налогов и сборов.

В настоящее время, где основным положением является создание правового государства и гражданского общества, особое отношение отдается местному самоуправлению, как форме установления народом своей власти. Но для плодотворной деятельности, любому муниципальному образованию необходимо иметь свои собственные финансовые ресурсы. Ведущим ресурсом доходов местных бюджетов являются местные налоги.

Тема земельного налога является важной темой в налогообложении на уровне муниципального образования. Налоговая система является экономическим регулятором, основой финансово-кредитного механизма регулирования экономики страны. Налог присущ всем государственным системам, как рыночного, так и не рыночного типа хозяйствования.

Муниципальное образование может функционировать, лишь располагая бюджетом, который формируется благодаря уплате налогов. Но органы муниципального образования весьма ограничены в выборе источников налоговых поступлений для своего бюджета, в отличие от региональных и федеральных органов власти. Поэтому, несмотря на то, что земельный налог занимает небольшую долю в общем объеме поступлений в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации, для местного бюджета этот налог - важный источник финансирования.

Не все налоги имеют такие же преимущества, как относительную предсказуемость и стабильность у земельного налога. Уходить от уплаты налогов на недвижимость довольно трудно, а на само имущество может быть обращено взыскание для гарантии взимания налога. Кроме того, по земельному налогу достаточно не трудно выявить налогоплательщика, исходя из того, что объектом является недвижимость. Поэтому данный

налоговый доход является весомым источником пополнения бюджета муниципального образования.

Значимым фактором для местных органов власти является наличие права оказывать воздействие на размер налоговых ставок, порядок и сроки уплаты земельного налога. Что позволяет регулировать объем налоговых поступлений.

От проведения грамотного налогообложения муниципальными образованиями зависит количество поступлений в этот бюджет.

Актуальность выбранной темы связана с ценностью земельного налога при образовании доходов муниципальных образований ввиду того, что налог на землю обязательно уплачивается на территории всех муниципальных образований и субъектов РФ. Мировой опыт показывает, что земельный налог играет важную роль в применении его для обустройства страны, улучшения градостроительной политики, для роста местных бюджетов.

Целью работы являлось предложение направления совершенствования налогообложения земли в Российской Федерации.

Для достижения цели были поставлены следующие задачи:

1. Изучить Развитие налогообложения имущества физических лиц в Российской Федерации и порядок исчисления налогов;
2. Проанализировать правовую основу и механизмы налогообложения земельных участков на основе кадастровой стоимости;
3. Рассмотреть зарубежный опыт налогообложения земли;
4. Проанализировать текущее законодательство и выявить проблемы, возникающих при применении законодательства о налогообложении земельных участков;
5. Произвести правовой анализ изменений в регулировании отношений по налогообложению земельных участков в 2018 году;
6. Охарактеризовать эффективность определения кадастровой стоимости земельных участков как основа исчисления земельного налога;

7. Обозначить ключевые проблемы налогообложения земли в Российской Федерации;

8. Систематизировать подходы к реформированию налогообложения земли.

Объектом исследования является налогообложение земли в Российской Федерации.

Предметом исследования – подходы к реформированию налогообложения земли в Российской Федерации.

Разрешение проблем с земельным налогом требует, как с точки зрения теории, так и практики, нового методологического и методического пути к урегулированию земельного налогообложения.

Наличие земельного налога вполне отвечает интересу муниципальных образований, но необходимо также, чтобы центральные органы на федеральном уровне создавали и поддерживали стимулирующие условия, позволяющие местным правительствам брать на себя больший объем прав.

Правильное понимание природы и сущности земельного налога позволяет оптимизировать налоговую политику на уровне муниципального образования и совершенствовать налоговое законодательство. Поэтому это проблема имеет актуальность, масштабность, социальную и экономическую значимость для всех стран.

Теоретической основой написания выпускной квалификационной работы послужили законодательные и нормативные документы по теме исследования, в том числе Налоговый кодекс РФ, монографии, учебные пособия, труды отечественных и зарубежных экономистов по данной теме, тематические публикации в периодической печати и интернет-источников таких авторов, как С. В. Богачев, Е. В. Иванкина, Ю. Ю. Косенкова, И. В. Лукашова, А. В. 6 Осенняя, И. В. Будагов, Б. А. Хакук, Е. С. Бондаренко, Е. П. Пospelова, С. А. Липски, В. Б. Токарев и т.д.

Эмпирическую базу составляют: это судебная практика, публикации в средствах массовой информации, Сайт Федеральной Налоговой Службы и т.д.

Нормативно-правовой основой явилось: Налоговый кодекс РФ, Гражданский кодекс, Жилищный кодекс РФ, ранее действовавший Закон РФ «О налогах на имущество физических лиц», Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и другие нормативные акты.

Эмпирическую основу исследования составляют практика Конституционного суда Российской Федерации по вопросам взимания налога на имущество физических лиц, а также различные статистические и социологические данные, подтверждающие необходимость введения и дальнейшего применения земельного налога.

Научная новизна исследования состоит в том, что автором рассмотрены особенности и порядок взимания земельного налога в период активного реформирования отечественного налогового законодательства. Кроме того, проанализированы особенности освобождения от уплаты рассматриваемой группы налогов. Проведено комплексное исследование рассматриваемого института права, что позволило выявить проблемы, как нормативного правового регулирования, так и правоприменительного. Данные обстоятельства позволили внести предложения по совершенствованию действующего законодательства в части взимания земельного налога, а также разработать методику ее исполнения компетентными органами, направленные на повышение эффективности данного института права.

Научная новизна нашла свое отражение в положениях, выносимых на защиту:

1. Социально-экономическая и политическая обусловленность земельного налогообложения видится через теоретическое исследование функций налога в принципе. С учетом мнения ученых, автором выделены и рассмотрены четыре основных функции налога.

2. Установлено место земельного налога, подробно исследованы элементы имущественного налогообложения, кроме того учтены условия взимания налога. Автор обращает внимание, что с введением в действие главы 32 НК РФ, 28 субъектов перешли на исчисление налога на имущество физических лиц, исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения.

3. Рассмотрена практика взимания земельного налога в зарубежных странах. Кроме того, выделены самые развитые страны в отношении земельного налога, а также отмечены и те страны, в которых налог на вообще не применяется. Автором сделан акцент, на фактор, что опыт зарубежных стран использовался для создания нового налогового законодательства в Российской Федерации.

4. Исследован порядок исчисления земельного налога исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения. Также приведены спорные ситуации по взиманию налога.

5. Раскрыты основания применения льгот на территории муниципальных образований субъектов Российской Федерации. Затронуты основания рассрочки и отсрочки уплаты земельного налога.

6. Рассмотрены особенности исчисления земельного налога в отношении наследуемого имущества, имущества производственного кооператива, а также объектов незавершенного строительства.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что автор проанализировал представленные в юридической литературе подходы к пониманию сущности земельного налогообложения, его пределов и средств, в результате чего были уточнены существующие научные взгляды и обоснованы доктринальные положения, касающиеся темы исследования.

Полученные теоретические результаты исследования имеют достаточное научное значение и могут быть реализованы в ходе проведения последующих исследований земельного налогообложения.

Практическая значимость исследования состоит в возможности его использовании:



- в процессе совершенствования действующего законодательства, а также ведомственных и межведомственных нормативных правовых актах;

- в деятельности налоговых органов, судов, прокуратуры и правоохранительных органов в процессе рассмотрения конкретных дел, а также принятия решений по ним;

- в деятельности образовательных учреждений юридических специальностей при подготовке обучающихся.

Структура работы определена ее целью и задачами. Работа состоит из введения, трех глав, которые объединяют в себе семь параграфов, заключения, списка используемой литературы и приложений.

# **1. Правовое регулирование земельного налога в Российской Федерации и зарубежных странах**

## **1.1. Развитие налогообложения имущества физических лиц в Российской Федерации и порядок исчисления налогов**

Налогообложение – сложная и многофункциональная категория, прошедшая длительный исторический путь становления как в теории, так и на практике.

Финансовая система Древней Руси начала складываться с конца IX века, то есть с момента объединения племен и земель в связи с принятием христианства на Руси. Первой основной формой побора в государственную казну становится Дать.

Основа налогообложения Российского государства сложилась при Иване III. Свой вклад в историю налогообложения также оставили Алексей Михайлович, Петр I, Екатерина II, Николай II и другие. Ими вводились специальные органы (счетная палата), новые виды налогов (налог на бороды), совершенствовались государственные органы (введение экспедиций государственных доходов, ревизий, взимания недоимок) и так далее. Кроме того, в определенный период времени отдавался приоритет только косвенных налогов, в последствии только прямым налогам.<sup>1</sup>

В теории налогового права и экономической теории налогообложения нет единого подхода к рассматриваемому понятию – налога на имущество физических лиц. Так же и в законодательстве не содержится такого определения. Для более полного понимания обложения налогом на имущество физических лиц, необходимо раскрыть содержание таких ключевых категорий как «налог», «имущество» и «физическое лицо».

Такая категория как «налог» проанализирована достаточно подробно многими исследователями, определение налога характеризуется

---

<sup>1</sup> Галкин В. Ю. Некоторые вопросы теории налога // Финансы. 1993. № 1 С. 37.

многообразием и отсутствием единого подхода к его пониманию<sup>1</sup>. В соответствии с темой данной работы целесообразно рассматривать категорию налога в правовом аспекте.

В теории налогового права существует два подхода к определению налога:

В узком понимании, налог рассматривается как разновидность фискальных платежей отвечающих определенным требованиям<sup>2</sup>.

При широком подходе к налогу относят любые изъятия средств для финансирования расходов государства (под понятие налог подпадает любой обязательный взнос, платеж, отчисление и т.д.).

В современном российском законодательстве используется узкий подход при определении понятия «налог». В ч.1 ст.8 Налогового кодекса под налогом понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований»<sup>3</sup>.

Данное определение позволяет выделить следующие признаки налога:

1) Обязательный характер – уплата налога является обязанностью налогоплательщика установленной законодательством в частности статьей 57 Конституции РФ<sup>4</sup>. Отказ от уплаты налога не предусматривается. Налоги характеризуются безвозвратностью и не предполагают «кредитование» государства, лишь в специально предусмотренных законом случаях

---

<sup>1</sup> Гуреев В.И. Понятие и отличительные признаки налога, сбора, пошлины // Государство и право. 2005. №4. С. 54.

<sup>2</sup> Финансовое право Российской Федерации / отв.ред. М.В. Карасева. М. 2002. С. 321.

<sup>3</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1: федеральный закон Российской Федерации от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу 29.10.2019 г.). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения 25.10.2019).

<sup>4</sup> Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 (ред. от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 31. Ст. 4398.

возможно возвращение денежных средств налогоплательщику (в случае переплаты, незаконного взыскания недоимки и т.д.).

«Существует правовая аксиома «О налогах не договариваются» то есть налоги устанавливаются в одностороннем порядке – государством, установление налогов не основано на соглашении между налогоплательщиком и государством, никто иной не имеет права на установление налогов в РФ. Так же в сфере налогообложения преобладает императивный метод, отступления от установленных правил практически не возможны. Данный признак отграничивает налог от различных видов пожертвований, добровольных взносов и кредитования государства»<sup>1</sup>.

Налог на имущество физических лиц так же является обязательным налогом, обязанность по уплате которого закрепляется в законодательстве государством, а за не исполнение данной обязанности предусматривается ответственность, но так же и предусматриваются льготы по налогу, которые освобождают налогоплательщика от уплаты налога.

Конституционный Суд РФ в постановлении указывает что «в целях обеспечения выполнения публичной обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

Такие меры могут быть как право-восстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, то есть погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания). При этом в выборе принудительных мер

---

<sup>1</sup> Гладких С. Р. Налог на имущество физических лиц: комментарий к главе 32 Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный). М., 2015. С. 48

законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права»<sup>1</sup>.

2) Безвозмездный характер – уплата налога не порождает встречной обязанности государства совершать каких либо встречных персональных предоставлений в отношении налогоплательщика. Уплатив налог налогоплательщик не получает дополнительных субъективных прав. Но налоги имеют возмездный характер для общества в целом, а не для конкретного налогоплательщика, так как государство выполняет социальные функции, носит публичный характер и реализовывает общие интересы общества за счет налоговых поступлений в бюджет.

Так же и по налогу на имущество физических лиц, обязанность налогоплательщика по уплате налога не влечет встречной обязанности государства для конкретного налогоплательщика. Данный признак отграничивает налог от иных платежей и главным образом от сбора<sup>2</sup>.

3) Денежная форма – в соответствии с налоговым кодексом налог исключительно денежный платеж, производимый в наличной или безналичной форме. Выплачивается налог в рублях Российской Федерации то есть в национальной валюте государства, но есть и исключения - иностранные граждане, которые имеют право на уплату налога в иностранной валюте. Налог на имущество физических лиц соответствует данному признаку, уплачивается в наличной или безналичной форме, в рублях РФ.

Так же конституционный суд в своем постановлении указывает на денежную форму налога «налог представляет собой основанную на законе денежную форму отчуждения собственности...»<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР». Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 N 11П " URL: <http://www.pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&prevDoc=201059033&backlink=1&nd=201122556&collectiondoc&collection=1> (дата обращения: 25.10.2019)

<sup>2</sup> Маршавина Л. Я., Чайковской, Л. А. Налоги и налогообложение. М., 2014. С. 124

<sup>3</sup> По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «О связи» в связи с запросом Думы Корякского автономного округа. Постановление

4) Публичный характер налогов – публичность означает, что налоги имеют общественное предназначение, собираются с целью формирования бюджетов бюджетной системы РФ в интересах общества и государства. Налоговом кодексе РФ, закрепляется, что налоги уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований<sup>1</sup>.

Налоги призваны обеспечивать расходы на реализуемую политику государства, обеспечить нормальную жизнедеятельность общества.

5) Нецелевой характер – Указанный признак налогов вытекает из ст. 35 Бюджетного кодекса РФ<sup>2</sup>, в которой установлен принцип общего (совокупного) покрытия расходов. Данный признак означает, что налоги направлены на покрытие всех расходов государства, а не на определенные цели, за исключением доходов целевых бюджетных фондов. Таким образом, налогами покрываются не отдельные расходы государства (например на содержание армии), а все расходы в целом. Налог на имущество физических лиц призван покрывать все расходы государства, и не имеет определенной цели.

6) Индивидуальный характер – означат, что налогоплательщик лично должен исполнить обязанность по уплате налога, т.е. исполнение обязанности по уплате налога за другое лицо прямо запрещено законом. «Либо налог должен быть оплачен из принадлежащих налогоплательщику денежных средств на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления». Таким образом, налогоплательщик по налогу на

---

Конституционного Суда РФ от 28.02.2006 N 2-П URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_58946/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_58946/) (дата обращения: 25.10.2019)

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1: федеральный закон Российской Федерации от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу 29.10.2019 г.). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения 25.10.2019).

<sup>2</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации: федеральный закон РФ от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 28.03.2017) URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19702/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/) (дата обращения: 25.10.2019)

имущество физических лиц должен лично исполнить обязанность по уплате налога<sup>1</sup>.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 4 октября 2011 г. № 5934/11 фактическая уплата налога некоторым лицом за налогоплательщика не прекращает обязанности по уплате налога у самого налогоплательщика<sup>2</sup>.

7) Принудительность изъятия – предусматривает, что в случае неисполнения налогового обязательства налогоплательщиком, закон закрепляет возможность принудительного изъятия суммы налога. Так же сбор налогов обеспечивается силой государственного принуждения, что не исключает возможности самостоятельно, добровольно исполнить налоговое обязательство.

КС РФ указал в своем постановлении что «в целях обеспечения выполнения налоговой обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства»<sup>3</sup>. Демин А.В. считает что некорректно говорить о принудительности изъятия как о существенном признаке налога, поскольку «налоговое законодательство предусматривает презумпцию добросовестного налогоплательщика то есть добровольный порядок уплаты налога»<sup>4</sup>.

За неисполнение налоговой обязанности, могут быть установлены меры принуждения, которые могут быть право-восстановительными (обеспечивают исполнение налоговой обязанности) и штрафными, возлагающими на правонарушителя меры ответственности, но данные меры

---

<sup>1</sup> Введение в российское налоговое право: Учебное пособие / А. Н. Козырин. М.: Институт публично-правовых исследований. 2014. С. 45

<sup>2</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 октября 2011 г. N 5934/11

<sup>3</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 N 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_23820/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23820/) (дата обращения: 25.10.2019)

<sup>4</sup> А. В. Демин Налоговое право России. Красноярск : Юрид. ин-т. 2006. С. 462.

должны отвечать принципам справедливости, соразмерности и не противоречить закону<sup>1</sup>.

Данные признаки присущи всем налогам, предусмотренным налоговым законодательством, в том числе и налогу на имущество физических лиц.

Стоит отметить, что в современном законодательстве нет единого определения «имущество».

До внесения изменений в Налоговый кодекс РФ в части первой содержалось положение, что на понятие «имущество» распространялись положения гражданского законодательства, но был принят ФЗ №154 «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>2</sup>, которым была изменена ст.38 Налогового кодекса, из состава имущества были исключены имущественные права.

В соответствии с ч.2 ст.38 Налогового кодекса «Под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации»<sup>3</sup>.

В соответствии со ст.128 Гражданского кодекса «К объектам гражданских прав относятся вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество, в том числе безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, имущественные права; результаты работ и оказание услуг; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага». Как видно из ст.128 ГК РФ гражданское законодательство включает имущественные права в состав имущества, в то время как Налоговое

---

<sup>1</sup> Введение в российское налоговое право: Учебное пособие / А. Н. Козырин. М.: Институт публично-правовых исследований. 2014. С. 45

<sup>2</sup> О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: федеральный закон № 154 от 09.07.1999 г. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17328/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17328/) (дата обращения: 25.10.2019).

<sup>3</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1: федеральный закон Российской Федерации от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу 29.10.2019 г.). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения 25.10.2019).



законодательство предусматривает иной подход к определению имущества, что не противоречит ст.11 НК РФ. Из сравнения понятий «имущество» видно, что для целей налогового законодательства из данного понятия исключены имущественные права<sup>1</sup>.

Ранее в законодательстве в перечне объектов налога на имущество физических лиц не содержалось «здания», с принятием главы 32 Налогового кодекса РФ данный перечень был расширен таким понятием.

Исходя из сказанного, объект налога на имущество физических лиц можно определить как факт владения имуществом, подлежащего налогообложению, зарегистрированной на праве собственности. В связи с таким пониманием на практике встречаются случаи уклонения налогоплательщиком от уплаты налога. Налогоплательщик не регистрирует имущество и, фактически владея имуществом, не уплачивает налог, так как такое имущество является предметом, а не объектом налогообложения.

С принятием главы 32 Налогового кодекса был расширен ранее существующий перечень объектов подлежащих налогообложению, так были добавлены следующие объекты: единый недвижимый комплекс, машино-место и объект незавершенного строительства. Представляется, что такие изменения приводят к повышению налоговых отчислений и увеличению доходов местных бюджетов, формируемых в том числе за счет налога на имущество физических лиц.

Так же в налоговом праве не содержится четкого определения видов имущества относящихся к объекту налогообложения, а содержится только их наименование, что на практике приводит к проблемам определения такого имущества и к различным коллизиям в праве, так как приходится обращаться к сторонним нормативным актам, для определения такого имущества. К тому же с 2015 года, с принятием 32 главы Налогового кодекса РФ появились

---

<sup>1</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 07.02.2017) // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.

новые объекты налогообложения, практика по которым еще не сформировалась, что так же на практике приводит к неопределенности.

В налоговом праве не содержится четкого определения видов имущества, относящихся к объекту налогообложения налогом на имущество физических лиц, а установлено только их наименование, что на практике приводит к проблемам определения такого имущества и к различным коллизиям в праве, поскольку приходится обращаться к сторонним нормативным актам для целей формулирования признаков такого имущества.

Имущество как объект налогообложения следует понимать как материальную ценность, которая отвечает таким характеристикам как

1. стоимостная оценка имущества;
2. цель использования – дальнейшее потребление;
3. должно принадлежать на праве владения, пользования или распоряжения;
4. использование имущество приносит или может приносить доход.

При определении содержания такой юридической конструкции как «налогообложение имущества физических лиц» следует дать определение категории «физическое лицо». Налоговый кодекс РФ содержит определение физического лица «это граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства». То есть все лица находящиеся на территории РФ охватываются термином «физические лица» и помимо граждан РФ обязаны платить налог и иностранные граждане и лица без гражданства.

Для того что бы физическое лицо носило статус налогоплательщика, необходимо наличие специальных признаков, таким признаком будет наличие у физического лица объекта налогообложения. Так же стоит отметить, что физическое лицо становится субъектом налогового права РФ только в случае, если на него распространяется налоговое законодательство РФ.

Следует отметить, что налоговый кодекс так же в понятие физические лица включает индивидуальных предпринимателей.

Налогообложение индивидуальных предпринимателей имеет свои особенности, поскольку для ИП в законодательстве предоставляется возможность устанавливать специальные налоговые режимы, следовательно индивидуальные предприниматели могут признаваться налогоплательщиками по установленным Налоговым кодексом РФ специальным налоговым режимам. Хотя индивидуальные предприниматели и относятся к физическим лицам, следует учитывать, что содержание налоговой правосубъектности индивидуального предпринимателя во многом специфично, что требует отдельного изучения.

К налогоплательщикам отнесены только физические лица, которым имущество принадлежит на праве собственности. Таким образом, налогоплательщики владеющие имуществом не на праве собственности, а на ином основании (например, аренда и т.д.) не должны платить налог на имущество физических лиц. Исключение составляет правило п.7 ст.409 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым в отношении имущества, перешедшего по наследству физическому лицу, налог исчисляется со дня открытия наследства.

При изучении вопроса о становлении и развитии законодательства о налогах на имущество физических лиц, указывалось, что имущественное налогообложение граждан было одним из первых механизмов изъятия средств, для покрытия публичных расходов государства.

В настоящее время налогообложение имущества граждан не утратило своего значения и по-прежнему играет важную роль во многих развитых государствах, в том числе и в Российской Федерации.

Налоги оказывают влияние на политическую и экономическую жизнь общества. Налог на имущество физических лиц в первую очередь выполняет фискальную функцию, то есть изъятие определенной части доходов граждан

для содержания государственного аппарата, и той части непроизводственной сферы, которая не имеет собственных источников доходов.

До настоящего времени в литературе не существует единого мнения выделения функции налогов. На основании мнения ученых, мы считаем целесообразным, выделить основные функции налогов.

Во-первых, фискальная (от латинского «fiscus» – государственная казна) функция. Является первой, основной и фундаментальной функцией налогообложения.

Во-вторых, распределительная (социальная) функция, которая состоит в перераспределении общественных доходов между различными слоями населения. Этой функцией обеспечивается социальная стабильность в стране. В связи с этим фактором данная функция перетекает в регулирующую для оказания существенного влияния на процесс хозяйственной деятельности.

В-третьих, регулирующая функция, которая реализуется через систему различных налоговых инструментов (налоговые ставки, налоговые льготы, налоговые вычеты и др.). Изменяет условия налогообложения, вводит одни налоги, отменяя другие. Посредством регулирующей функции государство:

1. создает условия для ускоренного развития определенных отраслей и производств;
2. способствует решению актуальных общественных проблем.

На этом этапе затрагиваются как прямые, так и косвенные налоги.

В-четвертых, контролирующая функция, которая тесно связана со всеми тремя предыдущими функциями. Благодаря контрольной функции, осуществляется контроль за уплатой налога, исполнением субъектов налоговых отношений своих обязательств, возложенных Налоговым Законодательством. Обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, налогово-финансовых отношений, бюджетной политики государства, выявляется необходимость влияния изменений в налоговую систему и бюджетную политику.

С повышением экономического развития общества возрастает важность фискальной функции всех налогов. Так как расходы государства растут за счет проведения экономических и социальных мероприятий, а так же за счет расходов на государственный аппарат.

Налог на имущество физических лиц – местный налог, соответственно зачисляется он в местные бюджеты РФ. Это основное его назначение – формирование местных бюджетов, поскольку муниципальные образования не могут осуществлять свои функции и покрывать свои расходы без соответствующего финансирования, а налог на имущество физических лиц является стабильным источником поступлений в бюджет.

Налог на имущество физических лиц – в соответствии с законодательством РФ является местным налогом.

Стоит иметь ввиду то обстоятельство, что с 1 января 2017, если собственник не сообщил об объектах налогообложения, а именно по которым гражданин не получал уведомления, влечет ответственность по пункту 1 статьи 129.1 НК РФ в виде штрафа в размере 5000 рублей.

Рассмотрев сущность налога, мы можем сделать определенные выводы:

– За все время истории налоговой практики в России субъектом налогообложения были низшие (податные сословия), дворянство и духовенство были освобождены от уплаты налогов. Что касается объекта обложения, в начале была земельная площадь, далее «двор» (хозяйство), затем «душа», позднее спустя время чистая прибыль.

– налоги являются рычагом, при помощи которого государство обеспечивает социальную и экономическую стабильность;

– налоги представляют основу для устойчивого развития и функционирования любого государства;

– налоги определяют обязанности физических лиц и организаций, получающих доходы, участвовать в формировании финансовых ресурсов государства.

## **1.2. Правовая основа и механизмы налогообложения земельных участков на основе кадастровой стоимости**

Государственная кадастровая оценка недвижимости – это сгруппированный свод материала о рассмотренном недвижимом имуществе. Кадастровая стоимость – преимущественно потенциальная цена объекта недвижимости.

Кадастровая оценка определяется методами массовой оценки или при неосуществимости расчета на основании данного метода определяется в рамках индивидуального расчета<sup>1</sup>. При этом сбором и обработкой информации государственные оценщики должны заниматься в порядке, описанном в методическом указании о государственной кадастровой оценке. Данные указания утверждены приказом Министерства экономического развития от 07.06.2016 № 358 «Об утверждении методических указаний о государственной кадастровой оценке». Вступил данный приказ в силу с 01.11.16 года.

Рассмотрим данное методическое указание подробнее. Оно действует для определения кадастровой стоимости недвижимости и стоимости земельных участков, кроме земель с поверхностными водными объектами, особо охраняемых территории РФ, лесных участков за пределами населенных территорий.

При применении государственными оценщиками метода массовой оценки, кадастровая стоимость определяется подходом группировки объектов недвижимости с наиболее близкими характеристиками. А сами группировки складываются в соответствии с сегментами рынка недвижимости.

При этом, используя для оценки, разные подходы:

- затратный;
- сравнительный;

---

<sup>1</sup> Об утверждении Федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости (ФСО № 4)»: Приказ Минэкономразвития России от 22.10.2010 № 508 (ред. от 22.06.2015)

- доходный<sup>1</sup>.

Сравнительный подход создан на сравнении цен по схожим объектам недвижимости.

Затратный подход создан на основе выявления затрат, существующих для приобретения, воспроизводства и замещения объекта недвижимого имущества.

Доходный подход создан на формировании ожидаемых доходов от использования объекта кадастровой оценки.

Под применением государственными оценщиками метода индивидуального расчета понимается определение стоимости обращенное к индивидуальному объекту оценки. Для такого объекта составляется отдельный отчет о проведенной оценке. При этом применение метода необходимо в случаях:

- эксклюзивного объекта с заданными характеристиками;
- в случае необходимости сбора информации для дальнейшей статистической базы по данному рынку объектов;
- в силу недостатка информации об объекте оценки.

Так же, как и в предыдущем методе используются для оценки следующие подходы: затратный и (или) сравнительный, и (или) доходный.

Федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъекта РФ и органы местного самоуправления используют всю имеющуюся в их распоряжении информацию об объекте недвижимости для определения кадастровой стоимости. Сбор информации, необходимой для оценки классифицируется на следующие группы:

- информация о макроэкономической среде. В эту категорию включаются социальные, экологические и экономические факторы, влияющие на данный объект оценки.

---

<sup>1</sup> Об утверждении методических указаний о государственной кадастровой оценке: Приказ Минэкономразвития России от 07.06.2016 № 358 (ред. от 12.05.2017)

- информация о состоянии на рынке объектов, то есть обрисовывающая его функционирование.

На основании анализа данной информации выявляются ценообразующие факторы: факторы, характеризующие макроэкономическую ситуацию, сегмент рынка и объект оценки<sup>1</sup>.

Так же существуют правила проведения кадастровой оценки, они прописаны в постановлении Правительства РФ от 08.04.2000 № 316 «Об утверждении Правил проведения государственной кадастровой оценки земель». А для оценивания стоимости недвижимости используется приказ Минэкономразвития России от 22.10.2010 № 508 «Об утверждении Федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости (ФСО № 4)».

Помимо этого, с 1 января 2017 года государственный кадастровый учет и регистрация недвижимого имущества осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом от 13.07.2015 № 218-ФЗ. В нем указаны сведения, содержащиеся в Едином государственном реестре недвижимости.

Например, согласно ст. 5 данного ФЗ для присвоения кадастрового номера орган регистрации прав осуществляет деление территории Российской Федерации на кадастровые округа, районы, кварталы<sup>2</sup>.

Схема такого деления проводится по приказу Росреестра от 28.12.2015 № П/675, а порядок деления и порядок присвоения номеров приказом Минэкономразвития России от 24.11.2015 № 877. Так территория Российской Федерации делится на кадастровые округа, который в свою очередь делится на кадастровые районы. Территория кадастрового района делится на кадастровые кварталы.

---

<sup>1</sup> Об утверждении методических указаний о государственной кадастровой оценке: Приказ Минэкономразвития России от 07.06.2016 № 358 (ред. от 12.05.2017)

<sup>2</sup> Об утверждении порядка кадастрового деления территории Российской Федерации, порядка присвоения объектам недвижимости кадастровых номеров, номеров регистрации, реестровых номеров границ: Приказ Минэкономразвития России от 24.11.2015 N 877 (ред. от 12.05.2017)



Рассмотрим порядок проведения государственной кадастровой оценки на основании ФЗ № 237 «О государственной кадастровой оценке»<sup>1</sup>. Так как до 1 января 2017 года кадастровая оценка осуществлялась на основании ФЗ № 135 «Об оценочной деятельности», то определением стоимости занимались частные оценщики, которые действовали на конкурсной основе<sup>2</sup>. Но после принятия ФЗ № 237 полномочия по расчету кадастра переданы бюджетному учреждению субъекта, которое не имеет права привлекать независимых оценщиков со стороны. А контролирует данное бюджетное учреждение - Росреестр. При этом предполагается административная и имущественная ответственность бюджетного учреждения.

В связи с этим установлен переходный период с 1 января 2017 г. до 1 января 2020 г., по которому проведение оценки возможно как по новым, так и по старым правилам. Федеральным законом от 03.07.2016 № 360-ФЗ на указанный период буквально установлен мораторий на проведение оценки. Поэтому в данный период времени, в большинстве случаев, будет применяться кадастровая стоимость, действующая на 1 января 2014 г.

Итак, распоряжение о проведении кадастровой оценки исходит от уполномоченного органа субъекта Российской Федерации, который в свою очередь передает полномочия по проведению оценки специальному бюджетному учреждению. Данное учреждение несет ответственность за определение стоимости, в случае причинения убытков от своей деятельности, убытки подлежат возмещению в полном размере из бюджета данного учреждения. При недостатке средств, субъект РФ несет субсидиарную ответственность.

Согласно действующему законодательству, установление, а точнее переоценка кадастровой стоимости земли производится не чаще одного раза в три года и не реже одного раза в пять лет, на основании решения

---

<sup>1</sup> О государственной кадастровой оценке: федеральный закон от 03.07.2016 N 237-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ. — 2016. — № 27 (часть I). — Ст. 4170.

<sup>2</sup> Об оценочной деятельности в Российской Федерации: Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ (ред. от 29.07.2017)

регионального или местного органа<sup>1</sup>. Необходимость установления кадастровой стоимости земельных участков продиктована земельным и налоговым законодательством. Так, статьей 65 Земельного кодекса РФ<sup>2</sup> регламентировано, что кадастровая стоимость земельного участка устанавливается для целей налогообложения и в иных случаях, предусмотренных законодательством РФ, а как уже было отмечено, п. 1 ст. 390 Налогового кодекса РФ закрепляет, что налоговой базой по земельному налогу является кадастровая стоимость земельного участка.

В вопросе определения кадастровой стоимости и соответственно размера налога, важно также понимать, из чего складывается кадастровая стоимость земельного участка. Необходимо подчеркнуть, что для каждой категории земель существуют свои методики оценивания.

Как раз для учета таких особенностей и индивидуальных характеристик используется рыночная стоимость земельных участков, которая более объективно и полно отражает фактическую стоимость и привлекательность земли, в сравнении с объектами-аналогами. Практика показывает, что ввиду использования оценщиками различных корректировок (на площадь, на территориальное расположение, на расположение относительно транспортной развязки, на оснащенность земельного участка), рыночная стоимость земельного участка, в таком случае, в разы ниже кадастровой стоимости, поскольку при расчете рыночной стоимости учитываются все характеристики земельного участка, в том числе такие как сезонность, спрос, состояние рынка, стоимость аналогичных объектов в этом регионе и другие.

Несмотря на все вышеперечисленные нюансы, не всегда рентабельно и выгодно оспаривать кадастровую стоимость, иногда снижение стоимости

---

<sup>1</sup> О внесении изменений в Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон от 22 июля 2010 г. № 167-ФЗ// Собрание законодательства РФ. — 2010. — № 30. — Ст. 3998.

<sup>2</sup> Земельный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон РФ от 25.10.2001 № 136-ФЗ (ред. от 02.08.2019)

земельного участка путем признание ее равной рыночной незначительно, одновременно с значительными финансовыми затратами на подготовку соответствующей документации и оплату услуг специалистов (оценщиков, юристов).

Однако, поскольку в Земельном Кодексе РФ закреплено, что рыночная стоимость земельного участка устанавливается в соответствии с Федеральным Законом об оценочной деятельности, а в соответствии с п. 3 Федерального закона от 22.07.2010 № 167-ФЗ в случаях определения стоимости земельного участка равной рыночной стоимости, кадастровая стоимость этого земельного участка устанавливается равной его рыночной стоимости, постольку возможность оспаривания кадастровой стоимости земли и признания ее равной рыночной для целей снижения налоговой нагрузки, остается правом налогоплательщика-землепользователем.

Следовательно, нельзя недооценивать значение и значимость института кадастровой стоимости, как системообразующего элемента при расчете земельного налога, а также определения арендных платежей, исходя из того, что ее величина непосредственно задействована в соответствующих расчетах.

Кроме того, показатель кадастровой стоимости используется так же:

- при совершении сделок купли-продажи;
- при передачи имущества в ипотеку;
- при расчете налоговой льготы;
- при передаче земельных участков из государственной или муниципальной собственности граждан и организациям в случае расчета арендных платежей;
- при реализации имущества судебными приставами для расплаты за долги по исполнительным листам;
- для выдела доли в общем совместном имуществе между супругами;
- при продаже долей на имущество.

Данные о земельном участке (правда не все и не всегда достоверные), такие как: категория земли, вид разрешенного использования земельного участка, площадь, в том числе и размер кадастровой стоимости, налогоплательщик-землепользователь может посмотреть в онлайн-режиме на сайте Росреестра в разделе справочная информация по объектам недвижимости, или обратиться с заявлением в территориальный орган Федеральной службы государственной регистрации кадастра и картографии о предоставлении кадастрового паспорта (в котором содержится более подробная характеристика объекта) или кадастровой справкой (в которой указана актуальная и достоверная информация о кадастровой стоимости по состоянию на день запроса), кроме того есть возможность получить нужную информацию по земельному участку «здесь и сейчас», используя кадастровую карту, для этого необходимо знать кадастровый номер искомого земельного участка, или же обратиться за получением информации в МФЦ, по усмотрению налогоплательщиков-землепользователей.

Необходимо отметить, что законодательство в сфере налогообложения земельных участков не стоит на месте и активно устанавливает новые направления развития и механизмы реализации.

Так, если раньше налогоплательщики - землепользователи могли поставить вопрос о приведении кадастровой стоимости земельного участка в соответствие с рыночной стоимостью, как правило через обращение непосредственно в арбитражный суд (для юр. лиц) или районный (для физических лиц).

На данный момент положение дел существенно изменилось, теперь и лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, и лица, зарегистрированные в качестве ООО, и физические лица, при оспаривании кадастровой стоимости земельных участков обращаются в высший судебный орган субъекта РФ, что в свою очередь, с одной стороны, приводит к выработки единообразной практики и применяемых правовых подходов, а с другой, повышает нагрузку на соответствующую судебную коллегию.

В заключении, можно сделать вывод о том, что государству необходимо эффективно развивать земельное и налоговое законодательство, ориентируясь при этом на проблемы, которые возникают на практике, ввиду не урегулированности или недостаточной урегулированности тех или иных общественных отношений, связанных, в том числе и с оспариванием кадастровой стоимости земельных участков; а также правами и обязанностями налогоплательщиков-землепользователей.

Решением многих практических проблем может стать разработка и принятия единого понятийного аппарата с применением правил юридической техники для исключения множественности толкования или правовых коллизий, а также подготовка соответствующих разъяснений для правоприменителей в отношении вновь принимаемых нормативных правовых актов, регулирующие отношения в сфере налогообложения земельных участков и оспаривания кадастровой стоимости, при применении которых у правоприменителей возникают сложности.

Только при таком подходе, возможно говорить про гарантию реализации прав налогоплательщиков-землепользователей и совершенствовании механизмов аппарата государства как Российской Федерации, субъектов РФ, так и муниципальных образований.

### **1.3. Зарубежный опыт налогообложения земли**

В связи с тем обстоятельством, что Российская Федерация находится в переходном периоде по исчислению земельного налога исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, необходимо изучить зарубежную практику исчисления данного налога.

Налогообложение недвижимости осуществляется более чем в 167 странах мира, из них только в Эстонии недвижимое имущество облагается по одному налогу (земельному налогу)<sup>1</sup>.

Поступления от этих налогов в странах – членах ОЭСР составляют 0 – 13% от общих налоговых поступлений.

В Приложении 1 представлены системы налогообложения недвижимости в странах ОЭСР и России.

Можно отметить, что среди стран ОЭСР существует 6 различных систем налогообложения, два из которых применяются в одних странах. Самой распространенной системой налогообложения является единое налогообложение недвижимости, встречающееся на территориях Восточной Азии, Юго-Западной Азии, Ближнего Востока, Южной и Северной Америки, а также в странах Европы.

Рассмотрим систему налогообложения, применяемых в Австралии, Новой Зеландии, Польше и Словакии, где устанавливаются 2 налога на недвижимое имущество – земельный налог и налог на недвижимость (Приложение 1). При этом в Австралии каждый штат разрабатывает свою систему налога на имущество. К примеру, в некоторых штатах может быть введен лишь налог на землю, однако муниципалитетами может устанавливаться и налог на недвижимость. В Новой Зеландии муниципалитетам разрешается выбрать налог. Так, в некоторых муниципалитетах (в основном сельских) из двух налогов действует исключительно налог на землю, в то время как другие установили один налог на недвижимое имущество. Польша имеет налог с городской собственности и земельный налог отдельно с сельскохозяйственной и лесной собственности. В Словакии одним законом регулируется и земельный налог, и налог на недвижимое имущество<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Almy R. Valuation and Assessment of Immovable Property // OECD Working Papers on Fiscal Federalism. – 2014. – №. 19. – P. 27.

<sup>2</sup> Cole G. M. Land tenure, boundary surveys, and cadastral systems / G. M. Cole, D. A. Wilson. Boca Raton : Taylor & Francis, 2016.– p. 127

Дания, Франция и Словения имеют схожую систему налогообложения недвижимости с Россией. В этих государствах действуют земельный налог, налог на здание, а также налог на недвижимость. Наибольшее сходство имеется с Данией, где установлены земельный налог (Grundskyld, 1926 г.), коммерческий налог на здание (Daekningafgift, 1961 г.) и налог на жилую недвижимость (Ejendomsvaerdiskat, 2000 г.)<sup>1</sup>.

Во Франции имеется земельный налог (налог на недвижимость (по незавершенным объектам недвижимости)) (Taxe Foncière (sur les propriétés non bâties)), налог на здание (Taxe d'Habitation) и два налога на недвижимое имущество – налог на имущество (на объекты недвижимости) (Taxe Foncière (sur les propriétés bâties) и территориальный экономический взнос (Contribution Économique Territoriale).

Словения в настоящее время взимает плату за пользование застроенным участком, земельный налог, налог на имущество, налог на здание и единый налог на недвижимость<sup>2</sup>.

Недвижимое имущество в Швеции, как и в большинстве развитых стран мира, облагается самостоятельным единым налогом на недвижимость. Стоимость единицы недвижимости определяется путем суммирования отдельно оцененных земли и улучшений (здания, сооружения и т. д.). Для производственного объекта к единице недвижимости также могут относиться станки и оборудование<sup>3</sup>.

«В Великобритании в отношении недвижимости существуют 2 вида налога: местный налог на жилую недвижимость и налог на деловую собственность. Налог на деловую собственность представляет собой налог на коммерческую недвижимость, ее налогооблагаемой базой выступает годовая

---

<sup>1</sup> Janoušková J. Immovable property tax in the Czech Republic as an instrument of fiscal decentralization / J. Janoušková, Š. Sobotovičová // Technological and economic development of economy. – 2016. – Vol. 22, № 6. – P. 767–782

<sup>2</sup> Попова, Л. В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно– методическое пособие / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Дрожжина – М.: Дело и сервис, 2017. – С. 125

<sup>3</sup> Осенняя, А. В. Налогообложение объектов недвижимости: опыт зарубежных стран / А. В. Осенняя, И. В. Будагов, Б. А. Хахук, Е. С. Бондаренко // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2017. – №2 (200). – С. 153-154..

арендная плата. Местные власти только занимаются сбором этого налога, сами средства поступают в национальный бюджет и там распределяются между муниципалитетами»<sup>1</sup>.

Стоит заметить в Англии действует правило так называемого «границ общего характера», заключающееся в том, что границы некоторых землевладений существуют с тех пор, когда еще не было их документального подтверждения, и лучшим подтверждением расположения земельного участка является его фактическое существование<sup>2</sup>. Таким образом, информационная основа управления землей в Великобритании отличается от других европейских стран, поскольку отсутствует ведение формального земельного кадастра. К слову, в России широко распространено возникновение споров по поводу определения границ земельных участков, предоставленных ранее введения обязательной государственной регистрации. Зачастую споры касаются вопросов границ соседних земельных участков, уже поставленных на кадастровый учет и права на которые внесены в ЕГРН.

В Испании данные из кадастровой системы широко используются как налоговыми органами, так и при проведении действий, связанных с планированием и управлением городскими территориями. В Испании существуют налоговые льготы. К примеру, в Севилье те, кто использует солнечные батареи для получения природной электроэнергии, платят лишь половину общей суммы муниципального налога. Жители районов Мадрида, считающихся историко-архитектурными заповедниками, вовсе не платят земельный налог<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Осенняя, А. В. Налогообложение объектов недвижимости: опыт зарубежных стран / А. В. Осенняя, И. В. Будагов, Б. А. Хахук, Е. С. Бондаренко // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2017. – №2 (200). – С. 157-158.

<sup>2</sup> Żróbek S. Some aspects of local real estate taxes as an instrument of land use management / S. Żróbek, S. Manzhynsk, E. Zysk, Y. Rassokha // Real estate management and valuation. – 2016. – Vol. 24, № 3. – P. 93– 105

<sup>3</sup> Камынина Н.Р. Информационная система кадастра в Испании// Инновационное развитие. – 2016. - №4. – С.21.



Земельный налог в республике Беларусь регулируется Особенной частью Налогового Кодекса Республики Беларусь от 29.12.2009 № 71-З главой 18 «Земельный налог» и входит в раздел республиканские налоги. Налогоплательщиками земельного налога признаются физические лица и организации, которые имеют земельные участки на праве постоянного, временного пользования, пожизненного наследуемого владения или частной собственности. Согласно ст. 193 НК РБ из Объектов налогообложения исключаются земли:

- общего пользования населенных пунктов;
- земли под кладбища;
- земли лесного фонда (не включая земли сельскохозяйственные и, на которых расположены капитальные строения);
- земли водного фонда;
- земли запаса;
- земли для садоводческих товариществ, дачных кооперативов;
- земля, принадлежащая религиозным организациям;
- земли заповедников, национальных и дендрологических парков, ботанических садов;
- земельная полоса, проходящая непосредственно вдоль Государственной границы Республики Беларусь;
- земли сельскохозяйственного назначения.

Налоговая база рассчитывается, как кадастровая стоимость, которая в свою очередь определяется в соответствии с законодательством об охране и использовании земель. Ставка налога в республике Беларусь определяется в зависимости от выполняемых функций. Поэтому выделяют следующие категории назначения земель:

- земли сельскохозяйственного назначения,
- земли населенных пунктов,
- земельные участки промышленности, транспорта, связи, энергетики,
- земли лесного, водного фонда,

- земли природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения. Например, ставка для земель природоохранного назначения при кадастровой стоимости менее 15 539 бел. руб., составляет 155,39 белорусского рубля за гектар, а при превышении этой стоимости ставка составляет 1% от кадастровой стоимости<sup>1</sup>.

Обратимся к опыту Франции, там существует земельный налог на застроенные и незастроенные участки земли. Ставки этих налогов определяются местными органами власти, как и в России, ставки не могут превышать законодательно установленного максимума, а именно не могут превышать более чем в 2,5 раза среднюю ставку предыдущего года на региональном или общенациональном уровне<sup>2</sup>.

В республике Армения земельный налог регулируется законом РА «О земельном налоге-101». Налогоплательщиками земельного налога являются собственники или постоянные и временные пользователи. При сдаче в аренду земельный налог взимается с арендодателя. Налоговой базой по земельному налогу является кадастровая стоимость, а сумма налога рассчитывается, как произведение ставки на налоговую базу. Налоговым периодом признается календарный год. Ставки налога подразделяются от вида земли: на сельскохозяйственные земли и несельскохозяйственные.

Ставка земельного налога на сельскохозяйственные земли составляет 15 %.

Ставки налога несельскохозяйственных земель:

а) ставки земельного налога на земли, используемые для промышленности, транспорта, связи, телевидения, обороны, на участки под газопроводы, а также на земли водного фонда в населенных пунктах - 1 %, вне населенных пунктов-0,3 %.

---

<sup>1</sup> Официальный сайт министерства по налогам и сборам республики Беларусь [Электронный ресурс]. URL: <http://nalog.gov.by/ru/stavki-zemel'nogo-naloga/> (дата обращения 22.10.2019).

<sup>2</sup> Зырянова Т.В. Отечественный и зарубежный опыт порядка исчисления земельного налога//Международный бухгалтерский учет.- 2011.- №16. - С. 59.

б) для земель лесного фонда ставка составляет 1 % от средней стоимости кадастровой оценки. в) прочие виды облагаются по ставке 1 % от стоимости по кадастровой оценки данного вида почвы<sup>1</sup>.

В Казахстане объектом налогообложения земельным налогом является оценочная стоимость земельного участка, определяемая в соответствии с земельным законодательством Казахстана. Исчисляется налог путем применения ставки 0,1% к оценочной стоимости земельного участка. Уплата единого земельного налога производится в соответствующий бюджет по месту нахождения земельного участка. Налоговым периодом по единому земельному налогу является календарный год<sup>2</sup>.

Земельный налог Кыргызской республики регулируется в соответствии с разделом 14 гл. 48 НК КР. Налогоплательщиком земельного налога является лицо, признаваемое собственником земель на праве частной собственности, праве временного пользования. Налоговой базой земельного налога является площадь участка. Ставки по налогу устанавливаются в зависимости от вида участка, их выделяют следующие:

- за пользование сельскохозяйственными угодьями, которые подразделяются от категории земли на: пашни орошаемые, пашни богарные, многолетние насаждения, сенокосы, пастбища;

- за пользование придомовыми, приусадебными и садово-огородными земельными участками;

- за использование земель населенных пунктов и земель несельскохозяйственного назначения, которые в свою очередь выделяются на виды в зависимости от размера численности населения.

Например, за приусадебные участки ставки по налогу вирируются от 0,1 до 1,5 (сом/кв. м).

---

<sup>1</sup> Официальный сайт государственной налоговой службы Армении [Электронный ресурс]. URL: <http://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=tsTLPropertyTax> (дата обращения 22.10.2019).

<sup>2</sup> Лыкова Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран: учеб. для магистров/ Лыкова Л.Н. – М: Издательство Юрайт, 2013 . - С. 273.

Исчисление суммы налога производится в соответствии с этими же видами. Так для земель сельскохозяйственного назначения сумма налога рассчитывается, как произведение: ставки налога, площади и коэффициента инфляции.

Для земель населенных пунктов и земель несельскохозяйственного назначения налог рассчитывается, как произведение: коэффициента коммерческого использования, ставки налога, площади земли, зонального коэффициента и коэффициента инфляции.

Для придомовых, приусадебных и садово-огородных участков сумма налога рассчитывается, как произведение: ставки земельного налога, площади земельного участка, зонального коэффициента<sup>1</sup>.

Земельный налог республики Таджикистан регулируется 15 разделом гл. 41 НК РТ и входит в налог на недвижимое имущество. В соответствии со ст. 270 НК РТ земельный налог уплачивается налогоплательщиками, которые имеют участки в пожизненном наследуемом, бессрочном, срочном пользовании, также полученные в аренду. Исключаются налогоплательщики, которые находятся на упрощенном режиме налогообложения для сельскохозяйственных производителей.

Налоговой базой по земельному налогу в Таджикистане является площадь земельного участка. В облагаемую налогом площадь включаются все закрепленные земли, в том числе земли, занятые под строения, сооружения, земельные участки, необходимые для их содержания.

Ставка по ст.273 НК РТ земельного налога высчитываются с одного гектара земли в разрезе областей и городов (районов) с учетом кадастровых зон и видов угодий каждые 5 лет и устанавливаются Правительством Республики Таджикистан.

Например, в Спитаменском районе региональная ставка: 322.23 сомония, а в Душанбе региональная ставка 896.63 сомония. Сумма налога

---

<sup>1</sup> Официальный сайт государственной налоговой службы Кыргызской Республики [Электронный ресурс]. URL: <http://www.sti.gov.kg/> (дата обращения 24.10.2019).

рассчитывается, как площадь в 800 квадратных метров, умноженная на региональную ставку. При превышении этой площади ставка высчитывается в двукратном, либо в пятикратном размере<sup>1</sup>.

Земельный налог в Австралии регулируется законом о земельном налоге № 051 2002 года и законом об оценке № 052 2002 года. Земельный налог в Австралии действует на территории всех штатов, кроме северных территорий.

Он делится на две большие категории: земельный налог и столичный налог на улучшенную землю (MRIT). Поэтому в Австралии взимается земельный налог, как на уровне штатов, так и на уровне местных органов власти.

Земельный налог - это ежегодный налог, рассчитанный на основе неулучшенной стоимости земли. Применяется он к общей стоимости всех принадлежащих налогоплательщику земельных участков.

Сумма земельного налога, подлежащего уплате, рассчитывается, как применение соответствующей ставки налога к агрегированной налогооблагаемой стоимости земли (см. Приложение 2).

MRIT применяется в дополнение к земельному налогу на территории, находящиеся в столичном регионе. Рассчитывается, как ставка 14% на каждый доллар от стоимости земли, превышающий стоимость 300000\$<sup>2</sup>.

Совершенствование земельного налогообложения должно происходить с учетом не только исторического опыта, но и опыта зарубежных стран. В международной практике земельный налог, как правило, является местным налогом и приносит значительные поступления на местном уровне.

---

<sup>1</sup> Официальный сайт налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан [Электронный ресурс]. URL: <http://www.andoz.tj/ru/nalogovyuy-kodeks.html> (дата обращения 23.10.2019).

<sup>2</sup> The Department of Finance Government of Western Australia) / What is Land Tax? [Электронный ресурс] // Официальный сайт Департамента финансов Правительства Западной Австралии – Электрон. дан. – URL: [https://www.finance.wa.gov.au/cms/State\\_Revenue/Land\\_Tax/What\\_is\\_Land\\_Tax\\_.aspx](https://www.finance.wa.gov.au/cms/State_Revenue/Land_Tax/What_is_Land_Tax_.aspx) (дата обращения 23.10.2019)

А значит данный вид дохода, генерированный внутри региона, как значительный источник поступлений должен быть пересмотрен и усовершенствован.

Для Российской Федерации целесообразно обратить внимание на сформировавшийся во Франции практический опыт взимания земельного налога, а именно на разделение методов обложения земли на застроенные участки и незастроенные участки земли, что, возможно, позволило бы установить более лояльную сумму налога.

Таким образом, подводя итог, можно сказать, что законодательные изменения, касающиеся налогообложения земли поставили, еще на этапе становления данного института, перед практиками и теоретиками значительное количество вопросов, требующих скорейшего разрешения в целях нормализации работы органов муниципальных образований, а также сбалансированности пополнений местных бюджетов, и одновременно с этим, соблюдения интересов налогоплательщиков-землепользователей в виде снижения для них налоговой нагрузки.

## **2. Кадастровая стоимость земельных участков как основа определения налоговой базы земельного налога**

### **2.1. Анализ текущего законодательства и выявление проблем, возникающих при применении законодательства о налогообложении земельных участков**

Согласно п. 1 ст. 390 НК РФ налоговой базой налога на землю является кадастровая стоимость налогооблагаемых земельных участков. «Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы»<sup>1</sup>.

«Ранее налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны были представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК»<sup>2</sup>, на данный момент ситуация относительно процедуры предоставления документов в налоговый орган изменилась, теперь есть возможность предоставления только заявления со стороны налогоплательщика-землепользователя на предоставление соответствующей льготы, а все правоподтверждающие документы истребуются налоговыми органами самостоятельно, однако в случае невозможности такого истребования, обязанность по предоставлению ложится на плечи налогоплательщика.

Оперативность информирования и налаживания межведомственного взаимодействия является залогом эффективности работы соответствующих органов и структур, способствуют незамедлительному реагированию с их стороны на изменения законодательства.

Но не стоит при этом забывать и про налогоплательщиков-землепользователей, от оперативности и качества информирования которых

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1: федеральный закон Российской Федерации от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу 29.10.2019 г.). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения 25.10.2019).

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 04.06.2018) // Собрание законодательства РФ. - 2000 г. - N 32. - Ст. 3340.

(в рамках размера налога, величины кадастровой стоимости и т.д.), завети обратная связь с их стороны, что будет способствовать эффективной реализации социально-экономической политики государства и, как следствие, пополнения доходной части бюджета г. Тольятти.

Необходимо продолжать налаживать, модернизировать и разрабатывать новые механизмы информирования и передачи информации по межведомственным каналам – среди ответственных органов, и для обратной связи, со стороны налогоплательщиков-землепользователей.

Особо актуальной для налогоплательщиков-землепользователей является информации о предоставляемых льготах. Так, отдельным категориям плательщиков налога на землю предоставляется возможность уменьшить «земельную» базу. Такое право предусмотрено в пункте 5 статьи 391 Налогового кодекса.

В настоящее время в Российской Федерации одной из важных задач является повышение поступлений в муниципальные бюджеты. Муниципальные бюджеты обладают высокой значимостью, потому что в них отражены экономические и социальные процессы муниципального образования. Налоговый кодекс предусматривает наполнение муниципального бюджета за счет налоговых поступлений от земельного налога, налога на имущество физических лиц, торгового сбора.

«На местный уровень передается все больше обязанностей, поэтому возникает необходимость увеличения налоговых поступлений в местный бюджет. Земельный налог, как один из местных налогов, является основной доходной частью бюджетов. Его преимущество состоит в том, что величина налога не зависит от финансово-экономических факторов, условий ведения бизнеса и кризисных явлений в экономике, например, в отличие от налога на доходы физических лиц, налога на прибыль»<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Гагаринова Н.В., Филобок Е.С., Катывлевская А.В. Земельный налог как форма платы за землю // Теория и практика современной науки. 2017. № 6. С. 93–196.



Земельный налог регулируется нормативно-правовыми актами, приведенными в Приложении 3.

ФНС России устанавливает единую для всех налогоплательщиков по земельному налогу форму представления декларации. Заявление о предоставлении льготы и уведомление имеют идентичную форму, что и по налогу на имущество физических лиц.

Следует добавить, что земельный налог поступает в местные бюджеты субъектов Российской Федерации.

Как уже говорилось выше, одной из главных форм мобилизации средств в бюджеты разных уровней являются налоги. Налогообложение имущества физических лиц и земли – это основные доходы местных бюджетов.

Серьезной проблемой, на настоящий момент можно считать то, что сегодня не обеспечивается реализация принципа платности пользования землей территориальными подразделениями федеральных органов исполнительной власти и учреждений. Земельным кодексом установлено, что государственным и муниципальным учреждениям, казенным предприятиям, органам государственной власти и органам местного самоуправления земельные участки должны быть предоставлены в постоянное (бессрочное) пользование из казны соответствующего бюджета (п. 1 ст. 20).

Таким образом, исследованы нормативно-правовые акты, регулирующие земельный налог. Дана характеристика элементов налогообложения по соответствующему налогу в РФ.

Таким образом, не смотря на достаточно подробное и детальное регламентирование правоотношений в сфере налогообложения земельных участков, рассчитать со всеми вытекающими нюансами (время владения, доля в праве, льготы) самостоятельно земельный налог, в виду различных правовых особенностей, представляется весьма затруднительно. А учитывая, специфику данного вида правоотношений, и то, что эти правоотношения располагаются на стыке двух смежных отраслей права, а также массивную

базу нормативно-правовых актов разной юридической силы, правильно посчитать размер земельного налога простому обывателю представляется весьма затруднительно.

Кроме того, стремительно меняющаяся стратегия и подходы законодателя к регулированию отношений, связанных с налогообложением земельных участков, и как следствие принятия новых нормативных правовых актов, ставит в затруднительное положение налогоплательщиков-землепользователей, поскольку ориентироваться и разбираться в своих правах и обязанностях становится все сложнее и сложнее, надо отметить, что затруднительно это и для правоприменителей.

## **2.2. Правовой анализ изменений в регулировании отношений по налогообложению земельных участков в 2018 году**

В течение последних лет при обсуждении вопросов, связанных с налоговой системой России, наиболее интересным направлением является совершенствование имущественного налогообложения, в частности, возможное введение в стране налога на недвижимость<sup>1</sup>.

«Новый налог на недвижимость, по плану Минфина РФ, заменил бы действующий сейчас налог на имущество и земельный налог, объединив их. Введение нового налога позволит, по мнению законодателя, пополнить бюджеты регионов. Надо заметить, что идеи применения у нас этого налога были сформулированы еще в середине 1990-х годов»<sup>2</sup>.

Разработка и первое чтение законопроекта о налоге на недвижимость были осуществлены еще в 2004 году, на протяжении восьми лет была проведена колоссальная доработка единого налога на недвижимость по её рыночной стоимости, в ходе которой применялись методы научного

---

<sup>1</sup> Артемьев, А.А. Обсуждение проблем и перспектив введения в России налога на недвижимость // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – № 4.-С.12.

<sup>2</sup> Аксенова Е.Г. Экономический механизм управления земельными ресурсами в административно-территориальных образованиях // Научное обозрение. 2014. № 10-3. С. 754–756

эксперимента. На сегодняшний день, земельный налог уже рассчитывается исходя из кадастровой стоимости земли, в то время как налог на имущество рассчитывается в большинстве субъектов РФ пока по более низкой, инвентаризационной стоимости (которая определяется как стоимость фактически понесенных затрат на возведения объекта с учетом его износа), ввиду того что до 2020 года законодателем установлен переходный период, в течение которого все субъекты РФ должны перейти на исчисления налога на недвижимость исходя из его кадастровой стоимости, идея единого налога, при его должной законодательной проработки, вновь обретает актуальность.

Таким образом, необходимо ответить на вопрос о том, кого и в какой степени в первую очередь коснутся изменения налогового законодательства в данном случае и в чьих интересах предопределено изменение законодательства.

Еще одним важным направлением в развитии налогообложения земли можно отметить изменения, улучшающие положение налогоплательщиков-землепользователей. Дело в том, что если ранее при изменении кадастровой стоимости перерасчет налога осуществлялся лишь со следующего года, то с 01.01.2015 г. перерасчет земельного налога осуществляется с 01 января года, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости, независимо от даты принятия решения Комиссией или судом. Получается, что если заявление о пересмотре кадастровой стоимости подано 15.12.2017 г., а решение вынесено 25.05.2018г., платежи за 2017г. физические и юридические лица платят по уменьшенной стоимости и (или) могут оформить зачет или возврат на имеющуюся переплату, в случае, если уже был оплачен земельный налог или арендные платежи к моменту вступления в силу решения суда или вынесения решения Комиссией. Эти изменения позволяют окупить затраты на снижение кадастровой стоимости и (или) получить реальную экономию, уже в текущем налоговом периоде.

Однако, в настоящее время, существуют серьезные проблемы при толковании законодательства, регулирующие вопросы оспаривания кадастровой стоимости<sup>1</sup>.

Ситуация заключается в том, что с принятием 22 июня 2016 г. ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ»<sup>2</sup>, который фактически приостанавливает до 1 января 2020 г. рыночную переоценку недвижимого имущества в целях налогообложения, у правоприменителей возникло множество вопросов, а с принятием 03 июля 2016 года Федеральный закон «О государственной кадастровой оценке»<sup>3</sup>, вступивший в силу с 01.01.2017 года, который в свою очередь описывает новую процедуру кадастровой оценки и оспаривания ее результатов, ситуация по налогообложению земельных участков зашла в тупик. Фактически установлен мораторий на изменение кадастровой стоимости для целей взимания платы за землю во всех ее возможных формах, определяемых как процент от кадастровой стоимости, на период с 01.01.2017 по 01.01.2020.

Таким образом, возникают вполне логичные вопросы:

1. какая кадастровая стоимость будет применяться для расчета налоговых платежей (авансовых платежей) по земельному налогу в период с 01.01.2017 по 01.01.2020.

2. если на 01.01.2014 кадастровая оценка не была проведена, какая кадастровая стоимость будет применяться для расчета налоговых платежей.

3. если на 01.01.2014 кадастровая оценка была утверждена, но в период с 01.01.2014 по 31.12.2017 была проведена еще одна кадастровая оценка или их было несколько, какая в этом случае будет применяться кадастровая стоимость для расчета налоговых платежей?

---

<sup>1</sup> Пантюшов, О.В. Проблемы определения кадастровой стоимости земельного участка в целях налогообложения. // Адвокат. — 2014. — № 2. — С. 48.

<sup>2</sup> О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон от 03.07.2016 №360-ФЗ (ред от 30.11.2016) // Собрание законодательства РФ. — 2016. — № 27 (часть II). — Ст. 4293.

<sup>3</sup> О государственной кадастровой оценке: федеральный закон от 03.07.2016 № 237-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ. — 2016. — № 27 (часть I). — Ст. 4170.

4. если кадастровая стоимость в период с 01.01.2014 по 31.12.2017 была оспорена через Комиссию по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости при Управлении Росреестра по Самарской области или через суд, то какая кадастровая стоимость будет применяться для расчета налоговых платежей в период с 01.01.2018 по 01.01.2020.

В течение 2017-2020 годов предусматривается применение кадастровой стоимости, действующей на 01.01.2014 или 01.01.2014 года, в котором впервые начала действовать для целей налогообложения кадастровая стоимость.

Для тех объектов недвижимости, которые поставлены на кадастровый учет после 01.01.2014, либо после 01.01.2014 изменили свои характеристики (площадь, назначение, вид объекта, вид разрешенного использования, категория земель) 360-ФЗ предусмотрено, что кадастровая стоимость подлежит перерасчету.

Такой пересчет будет осуществлен до 01.01.2017 с использованием результатов ГКО по состоянию на 01.01.2014 или на 01.01.2014 года, в котором впервые начала действовать для целей налогообложения кадастровая стоимость, если на 01.01.2014 отсутствовала кадастровая стоимость или не применялась для целей налогообложения. Выбор кадастровой стоимости, предусмотренной понятием «меньшая» в п.2 ч.1 ст. 19 360-ФЗ<sup>1</sup>, подразумевает наименьшую величину кадастровой стоимости в сведениях государственного кадастра недвижимости в период и в соответствии с требованиями рассматриваемого пункта.

Следовательно, в случае подобных существенных изменений в подходах правового регулирования общественных отношений, законодателю необходимо давать соответствующие разъяснения по регламенту действий как налогоплательщикам-землепользователям, так и соответствующим

---

<sup>1</sup> О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон от 03.07.2016 №360-ФЗ (ред от 30.11.2016)

органам, и структурам, иначе велика вероятность совершения правоприменительных ошибок. Пояснения относительно изменений подходов законодателя к правовому регулированию, в данном случае, отношений по поводу установления и оспаривания кадастровой стоимости, было бы логично определять в соответствующих разъяснениях. Таким образом, можно было бы избежать существенного количества ошибок и правовых коллизий на практике.

С учётом нового порядка величину налога определяют согласно коэффициенту владения (Кв). Он представляет собой:

$$Кв = \text{Количество полных месяцев со дня внесения в ЕГРН сведений о кадастровой стоимости земли} / \text{Количество календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.}$$

Изменения по земельному налогу с 2018 года затронули и порядок заявления права на льготу (Закон от 30.09.2017 № 286-ФЗ с изменениями в НК РФ)<sup>1</sup>. Можно говорить о том, что теперь для получения льготы сдавать в ИФНС подтверждающие документы совсем необязательно. Дело в том, что с 01.01.2018 начинает действовать приказ ФНС России от 14 ноября 2017 года № ММВ-7-21/89772, который утвердил новый бланк заявления о предоставлении льготы по трём налогам на имущество физлиц. В том числе и по земельному налогу. С 2018 года форма этого заявления больше похожа на налоговую декларацию. Во всяком случае, структура и принцип заполнения стали схожи.

Таким образом, с 2018 года плательщик вправе самостоятельно выбирать алгоритм действий. Однако, как данный механизм себя зарекомендует сложно спрогнозировать. Так как, в случае, если ИФНС не получит после запросов в соответствующие органы данные, подтверждающие наличие оснований для предоставления льготы,

---

<sup>1</sup> О применении ставок земельного налога в случае изменения категории земель или разрешенного использования земельного участка: Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 14.04.2017 № 03-05-04-02/22593//Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

налогоплательщик будет вынужден самостоятельно предоставить в налоговый орган правоподтверждающие документы, а это чревато исчислением новых сроков, и как следствие затягивание процесса предоставления льготных условий для уплаты земельного налога.

Новшество по земельному налогу также коснулось и юридических лиц: с 2018 года сдача декларации за период 2017 года будет производиться по новой форме. Порядок заполнения формы, закреплен теперь приказом ФНС от 10 мая 2017 года № ММВ-7-21/347<sup>1</sup>.

Проверить правильность заполнения земельной декларации в 2018 году можно с помощью специальных контрольных соотношений для неё. Они закреплены письмом ФНС России от 13 июля 2017 года № БС-4-21/13656<sup>2</sup>.

Таким образом, в общем случае облагаемая база по земельному налогу определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (п. 1 ст. 391 НК РФ).

Следует отметить, еще одно важное законодательное изменение: Государственная Дума в 3-ем завершающем чтении приняла новый закон, согласно которому местные органы государственной власти могут оспорить кадастровую стоимость любого земельного участка, если сочтут, что собственник умышленно снизил ее по своему желанию.

Таким образом, в виду принятых изменений, мы видим, что со стороны законодателя идет тенденция к мобильности и оперативности предоставления и обработки информации для населения, приведение к единообразию подходов и способов обработки информации; заполнению

---

<sup>1</sup> Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронной форме и порядка ее заполнения, а также признании утратившим силу приказа Федеральной налоговой службы от 28.10.2011 № ММВ-7-11/696: приказ ФНС России от 10.05.2017 N ММВ-7-21/347 (ред. от 02.03.2018)//Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru>

<sup>2</sup> О направлении контрольных соотношений показателей формы налоговой декларации по земельному налогу: письмо ФНС России от 13.07.2017 N БС-4-21/13656//Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

заявлений, форм; предоставления услуг в течение законодательно закрепленных сроков и т.д.

Кроме того, надо отметить, что в рамках реализации социальной политики в Российской Федерации, обновлены и приведены в соответствии механизмы предоставления льгот, а также более подробно на законодательном уровне проработан механизм расчета налога на землю в виду качественных и количественных изменений характеристик земельных участков.

Так, например, в случае долевой собственности, каждый собственник земельного участка несет соразмерное бремя содержания своей части имущества, - уплачивает земельный налог, - исходя из размера доли в собственности на основе кадастровой стоимости земельного участка. А в случае изменения вида разрешенного использования земельного участка и/или его перевода из одной категории земель в другую, расчёт налога будет обусловлен днем внесения в ЕГРН обновлённых сведений о стоимости земельного участка.

Несмотря на то, что законодатель с наступлением 2018 года постарался урегулировать многие спорные вопросы, правовые коллизии и пробелы, в настоящее время на практике возникают все новые и новые вопросы в сфере налогообложения земельных участков, в частности, в рамках механизмов и процедур установления и оспаривания кадастровой стоимости земельных участков. А учитывая то, что согласно ст.72 Конституции<sup>1</sup>, земельные правоотношения являются предметом совместной компетенции Российской Федерации и субъекта РФ, а земельный налог в свою очередь является местным налогом, законодательное закрепление положений, связанных с налогообложением земли, идет на федеральном уровне, уровне субъекта РФ и местном уровнях. Казалось бы, это как раз и предполагает детальное

---

<sup>1</sup> 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.



урегулирование и закрепление всех правовых нюансов, и исключение таких ситуаций на практике, когда правоприменитель попадает в «правовой вакуум». Однако, практика показывает, что наоборот, в поле правоприменения достаточно часто возникают сложности и вопросы - и все это усугубляется частыми изменениями направления вектора развития в сфере политики становления и регулирования налоговых и земельных отношений со стороны аппарата государства.

### **2.3. Эффективность определения кадастровой стоимости земельных участков как основа исчисления земельного налога**

Налоги являются одним из основных инструментов как социально-экономической политики, так и государственной политики в целом. Следовательно, и проблемы налогообложения и пути их решения относятся к числу наиболее спорных, обсуждаемых и дискуссионных вопросов, в виду их прямого влияния на развитие всех сфер государства: экономическую, политическую, социальную и другие.

В налоговой системе Российской Федерации особое место принадлежит имущественным налогам, одним из которых как раз является рассматриваемый земельный налог, а на фоне постоянных реформ в сфере налогообложения земельных участков, неизбежно появляется большое количество вопросов, проблем и пробелов, требующих особого внимания со стороны законодателя и немедленного реагирования с целью приведения в соответствия элементов, влияющих на правовые отношения, связанные с налогообложением земли.

Сегодня в России активно ведутся обсуждения о конструкции единого налога на недвижимость, суть которого заключается в объединении земельного участка с объектом недвижимости располагающимся на нем с целью рассмотрения данного объекта недвижимости как комплексного, и соответственно изменению подхода законодателя к налогообложению

подобного рода объектам. Надо отметить, что такой налог действительно может оказать стимулирующее воздействие, так как будет вынуждать более эффективно использовать недвижимое имущество, мотивировать собственников перестраивать здания и сооружения, которые не приносят доходы<sup>1</sup>. Однако, возникают вполне логичные вопросы, исходя из многообразия форм использования земельных участков и объектов недвижимости, как быть, если земельный участок находится в собственности одного гражданина, а объект недвижимости, например, административно-торговое здание, в собственности другого гражданина, или если объект недвижимости находится в собственности нескольких граждан, или если земля находится в хозяйственном введении или оперативном управлении.

Кроме того, надо отметить еще одну важную проблематику в рамках данного предложения, а именно: на территории, например, как Самарской области, так и на территории г. Тольятти, существует много земельных участков, не определенных в границах, соответственно не поставленных на кадастровый учет, а объект налогообложения – это земельный участок, у которого определены границы, и сведения о котором содержатся в государственном кадастре<sup>2</sup>, встает весьма логичный вопрос как в таком случае законодатель планирует обеспечить возможность введения единого налога на недвижимость. Также непонятным остается вопрос, будут ли предусмотрены определенные возможности и льготы в таком случае, от чего они будут зависеть? Как будет определяться налоговая база такого единого объекта недвижимости, из чего она будет складываться, от чего будет зависеть?

На территории Самарской области ситуация также остается более, чем непонятной, ввиду того что налоговой базой при определении земельного

---

<sup>1</sup> Романченко, О.В. Особенности формирования бюджетов субъектов Российской Федерации / О.В. Романченко, И.В. Зозуля // Транспортное дело России. – 2015. - № 2. – С. 64.

<sup>2</sup> О государственном кадастре недвижимости: федеральный закон от 24.07.2007 № 221-ФЗ (ред. от 28.02.2018)//Собрание законодательства Российской Федерации.-2007.-№31.- Ст. 4017.

налога является кадастровая стоимость, а при определении налога на недвижимость в расчетах в качестве налоговой базы используется инвентаризационная стоимость.

Кроме того, разрабатывая общие принципы налогообложения единых объектов недвижимости на территории России, необходимо учитывать природно-климатические условия регионов, возможности промышленности и инфраструктуры, огромное количество малоосвоенных и малозаселенных территорий, а также разрыв в социально-экономическом развитии регионов. Поскольку, надо полагать, разницу в затратах, понесенных на освоение земельных участков и возведении, и содержании зданий и сооружений на территориях регионов с разными возможностями.

Обращаясь к мировой практике налогообложения земли, следует отметить, что каждая страна исходит из своих исторических особенностей и подходов в определении объекта налогообложения. Однако, особо подчеркнем, что разделение единого налога на земельный налог и налог на здания, показало эффективность для системы налогообложения в период перехода от плановой рыночной экономике в ряде стран, таких как Чехия, Словакия, Эстония, Румыния.

Следовательно, если и вводить единый налог на недвижимость, то необходимо предварительно подробно на законодательном уровне проработать все нюансы и особенности; разработать алгоритмы и формулы расчета в таком случае налога на единый недвижимый комплекс; предусмотреть переходный период и механизмы его реализации; в период апробации предусмотреть добровольность перехода на данный способ налогообложения со стороны налогоплательщиков; предусмотреть льготные условия в целях мотивации налогоплательщиков переходить на исчисление единого налога исходя из новой конструкции.

Все вышеперечисленное предопределяет разработку новой главы в Налоговом Кодексе, которая могла бы называться – «Единый налог на

имущественный комплекс» или «Единый налог на недвижимость», в ней необходимо:

- закрепить понятие единого налога;
- определить способ его образования;
- механизмы расчета;
- права, обязанности и ответственность налогоплательщиков, перешедших на данный вид налога и органов аппарата государства;
- процессуальные сроки и другие институты.

В современное время одной из причин низкой эффективности местного налогообложения является – несовершенство налоговой базы по земельному налогу, выступающей как кадастровая стоимость участка. Такая стоимость зачастую не соответствует рыночной, именно поэтому государство пытается реформировать институт налогообложения земли, а в частности его системообразующие элементы, такие как кадастровая стоимость путем изменения подходов к ее определению. Этому свидетельствует следующие изменения, а именно с 1 января 2017 года вступил в силу Федеральный закон от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке»<sup>1</sup>, суть которого сводится к тому, что на территории Российской Федерации вводится институт государственных кадастровых оценщиков, ими стали государственные бюджетные учреждения, которым переданы государственные полномочия по определению кадастровой стоимости, и которые будут работать на постоянной основе. Ранее заказчиками работ по определению кадастровой стоимости были органы исполнительной власти субъектов РФ или представительные органы муниципальных образований, а исполнителями работ – отобранные путем проведения конкурса оценочные организации (субъектами оценочной деятельности фактически были физические лица в виде оценщиков).

---

<sup>1</sup> О государственной кадастровой оценке: федеральный закон от 03.07.2016 № 237-ФЗ (ред. от 29.07.2017)//Собрание законодательства РФ. — 2016. — № 27 (часть I). — Ст. 4170.

Новая концепция кадастровой оценки, в частности принятие нового закона, предусматривающего введение института государственных кадастровых оценщиков и передачу полномочий по определению кадастровой стоимости специально созданному субъекту, будет способствовать исправлению государственными бюджетными учреждениями технических и методологических ошибок, ранее существующих при расчете и определении кадастровой стоимости. К тому же с введением и образованием института государственных оценщиков на территориях субъектов РФ, предполагается усиление ответственности новых государственных структур по проведению кадастровой оценки, контроль за исполнением которых возлагается на региональные органы власти.

В соответствии со статьей 11 Федерального закона от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке», постановлением Правительства Самарской области от 28.02.2018 № 106 «О дате перехода к проведению государственной кадастровой оценки на территории Самарской области в соответствии с Федеральным законом от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке»<sup>1</sup>, Положением о министерстве имущественных отношений Самарской области, утвержденным постановлением Правительства Самарской области от 20.06.2007 № 79<sup>2</sup> на территории Самарской области государственная кадастровая оценка проводится государственным бюджетным учреждением Самарской области «Центр кадастровой оценки».

Постепенно, по мере актуализации кадастровой стоимости всех объектов недвижимости в соответствии с требованиями нового закона, полномочия по досудебному оспариванию результатов определения

---

<sup>1</sup> О дате перехода к проведению государственной кадастровой оценки на территории Самарской области в соответствии с Федеральным законом от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке»: постановление Правительства Самарской области от 28.02.2018 № 106

<sup>2</sup> Положение о министерстве имущественных отношений Самарской области, утвержденное постановлением Правительства Самарской области от 20.06.2007 № 79

кадастровой стоимости также перейдут органам исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

Полагаем, что принятия данного закона и образования и формирования института государственных оценщиков в субъектах РФ, позволит модернизировать и привести в соответствие механизмы определения кадастровой стоимости, а также устранил имеющиеся правовые коллизии и пробелы в законодательстве, что в свою очередь будет способствовать эффективному налогообложению земли, а следовательно, и стабильному, и полноценному пополнению местных бюджетов.

В рамках инициатив и предложений по модернизации и реформированию отношений, связанных с налогообложением земельных участков, на наш взгляд необходимо:

- увеличить роль земельных ресурсов как источника доходов местных бюджетов, привести для этого в соответствие нормативную правовую базу, регулирующую отношения в данной сфере,

- устранить правовые коллизии и пробелы в праве, путем принятия разъяснений и рекомендаций по применению спорных положений,

- разработать механизмы стимулирования для повышения правосознания налогоплательщиков-землепользователей через институты льгот и исключений,

- разработать способы обеспечения и механизмы контроля за исполнением законодательства со стороны всех субъектов правоотношений в сфере налогообложения земли.

Итак, во-первых, необходимо разработать, сформировать и поддерживать в актуальном состоянии единые региональные базы данных о земельных участках, которые должны содержать полную и достоверную информацию о представленных в ней объектах, а именно:

- кадастровый номер;
- адрес местоположения земельного участка;
- границы;

- площадь;
- кадастровая стоимость (актуальная) и предыдущие величины кадастровой стоимости с указанием на оценщика проводившего оценку и даты, по состоянию на которую, был подготовлен отчет;
- вид и размер налога (актуальная величина) с указанием в какой бюджет поступают отчисления;
- категория земли;
- вид разрешенного использования; в случае изменения - дата внесения соответствующих сведений в ЕГРН;
- информация о собственнике;
- информация о кадастровом инженеру, об оценщике;
- права и обременения этого земельного участка;
- наличие расположения на этом земельном участке здания, сооружения, их характеристики;
- права и обременения на здания/сооружения, расположенные на данном земельном участке;
- особые характеристики: льготы, ограничения и т.п.;
- паспорт объекта;
- скрин с кадастровой карты.

Для формирования подобного рода баз данных, представительным органам субъектов РФ необходимо разработать и принять положения о создании, формировании и поддержании в актуальном состоянии региональных баз данных земельных участков. Положения должны предусматривать: ответственную структуру по формированию такой базы на территории субъекта; порядок работы и отчетности; а также взаимодействия органов по предоставлению и передачи актуальной информации о состоянии и характеристиках земельных участков, расположенных на территории соответствующего субъекта РФ с целью пополнения баз; правила доступа к данным базам данных, и другие положения. В процессе разработки данной идеи можно автоматизировать и настроить базу для возможности доступа к

ней в онлайн-режиме, а также разработать мобильное приложение для оперативного и более удобного использования.

Предполагается, что подобные общедоступные региональные базы данных с информацией о земельных участках позволят решить сразу ряд сложных и важных практических проблемы, а именно:

1. Обеспечат беспрепятственный доступ к информации о земельных участках как органов аппарата государства, так и налогоплательщиков-землепользователей. (При этом будет также реализовываться конституционный принцип доступности информации (ч.4 ст. 29 Конституции РФ): «Каждый имеет право свободно искать, получать, передавать, производить и распространять информацию любым законным способом»).

2. Способствует к приведению в соответствие и учету всех земельных участков, расположенных на территории соответствующего субъекта, т.е. определение границ, вида разрешенного использования, определение кадастровой стоимости и т.д. и как следствие, пополнение доходов бюджета соответствующего муниципалитета.

3. Исключит проблемы определения даты проведения кадастровой оценки, что в свою очередь исключит трудности, с которыми сталкивались оценщики при подготовке отчетов по оспариванию кадастровой стоимости и признанию ее равной рыночной, поскольку расчет рыночной стоимости необходимо производить на дату определения кадастровой стоимости<sup>1</sup>.

4. Поможет выявлять собственников земельных участков, что представляется более чем актуальным в случае не уплаты, или уклонении от уплаты налогов по данному земельному участку.

5. Позволит региональным и местным властям ориентироваться в размере потенциальной доходной части пополнения бюджета за счет сбора земельного налога.

---

<sup>1</sup> Об оценочной деятельности в Российской Федерации : федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ (ред. 10.08.2017) //Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3813.



Во-вторых, решением многих проблем могло бы стать объединение двух налогов, - земельного налога и налога на имущество физических лиц, - и возможная их замена одним новым – налогом на недвижимость. Разработки в области создания механизмов введения единого налога не было принято в свое время в виду трудоемкости процесса по учету объектов недвижимости и установления по ним кадастровой стоимости. Однако, претворение в жизнь данного института – института единого налога, позволит упростить процедуру исчисления налогов, улучшит администрирование, а также сократит расходы на него, сделает объективно невыгодным неэффективное использование недвижимого имущества, и в конечном счете, позволит повысить наполняемость бюджетов местного уровня. Следовательно, как было замечено выше, если и вводить единый налог на недвижимость, то необходимо предварительно подробно на законодательном уровне проработать все нюансы и особенности; разработать алгоритмы и формулы расчета в таком случае налога на единый недвижимый комплекс; предусмотреть переходный период и механизмы его реализации; в период апробации предусмотреть добровольность перехода на данный способ налогообложения со стороны налогоплательщиков; предусмотреть льготные условия в целях мотивации налогоплательщиков переходить на исчисление единого налога исходя из новой конструкции. Все вышперечисленное сводится к разработке новой главы в Налоговом Кодексе, которая могла бы называться – «Единый налог на имущественный комплекс» или «Единый налог на имущество». В данной главе необходимо закрепить понятие единого налога; определить способ его образования; механизмы расчета; права, обязанности и ответственность налогоплательщиков, перешедших на данный вид налога и органов аппарата государства; процессуальные сроки, формы отчетности и другие институты.

В-третьих, для поддержания эффективной системы правового регулирования и качества предоставляемых услуг со стороны государственного аппарата: регистрации прав на землю и кадастрового учета,

важным является регулярное стимулирование и повышение квалификации работников данных структур при помощи проведенных обучений, семинаров, собраний, совещаний, форумов в том числе и с использованием конференц-связи с подключением всех субъектов федерации для обмена опытом, а также проведение регулярных проверок:

- по вопросам территориального планирования;
- по вопросам достоверности сведений мониторинга земель;
- по вопросам осуществления земельного надзора;
- по вопросам проведения кадастровой оценки земельных участков;
- по другим вопросам.

В-четвертых, необходимо доработать пробелы в законодательстве об обязанности индивидуального предпринимателя нести налоговое бремя по содержанию земельного участка, имеющего вид разрешенного использования, связанный с предпринимательской деятельностью, но который он не использует для осуществления этой деятельности. Конечно, подход правоприменителя, о чем говорит судебная практика, не справедлив, но поскольку в виду большого количества зарегистрированных предпринимателей и всевозможных форм и способов пользования имущества, не представляется возможным со стороны уполномоченных структур отследить все операции и действия со стороны индивидуальных предпринимателей, постольку для регламентации обязанности индивидуального предпринимателя самостоятельно определять налоговую базу в отношении земельного участка в Налоговый кодекс необходимо внести следующее дополнение: «Если индивидуальный предприниматель не использует земельный участок в предпринимательских целях, но в правоустанавливающих документах определен вид разрешенного использования, связанный с предпринимательской деятельностью, то у него возникает обязанность самостоятельно определять налоговую базу в отношении такого земельного участка».

В-пятых, необходимо модернизировать способы информирования населения о грядущих законодательных изменениях и механизмов их внедрения в практическую деятельность соответствующих органов, чтобы подготовить население к изменениям. Способами реализации этого предложения может стать: размещение актуальной информации на официальных сайтах органов местного самоуправления, органов государственной власти, соответствующая новостная верстка в местных газетах, объявление по местному телеканалу, распространение информационных буклетов, организация стендов в соответствующих структурах, кроме того для владельцев личных кабинетов можно разработать специальное поле «свежие/актуальные новости» и там информировать налогоплательщиков о грядущих изменениях.

В-шестых, надо заметить, что проблема доступа информации и информирования населения со стороны государства об изменениях законодательства, ставок, подходов к расчету налоговых платежей, модели исчисления налога и т.д. является достаточно острой на сегодняшний день. Так, после проведенной переоценки земельных участков, по результатам которой, значительно выросла кадастровая стоимость земельных участков, а соответственно вырос и земельный налог (авансовые платежи), многие налогоплательщики были просто не готовы к уплате налога, который в 5, а то и в 10 раз был увеличен. Налогоплательщики - землепользователи Самарской области оказались в затруднительном положении относительно уплаты налоговых и арендных платежей, поэтому выходом для многих стала возможность согласно ч.3 ст. 66 Земельного Кодекса РФ установления кадастровой стоимости земельного участка равной рыночной, путем оспаривания кадастровой стоимости земельных участков (признание равной) через Комиссию по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости при управлении Росреестра по Самарской области или через Самарский областной суд. Однако стоит отметить, что и здесь практика не лишена проблем, которые необходимо решать. Напомним, что в

случае оспаривания кадастровой стоимости налогоплательщиками-землепользователя Самарской области вправе обратиться в соответствующие оценочные организации за подготовкой отчета, который должен быть составлен по состоянию на дату, когда была выполнена кадастровая оценка, а поскольку, как правило, отчеты готовятся на дату, которая существенно отличается от текущей, то у оценщика наряду с общими проблемами, такими как законодательные противоречия, правовые коллизии и закрытость рынка недвижимости, возникают дополнительные сложности с подбором аналогов, которые могут привести к ошибкам в расчетах.

В качестве примеров, иллюстрирующих перечисленные выше сложности, можно назвать: отсутствие в Интернете достоверной полной информации об аналогах по состоянию на прошлые даты; невозможность получения, либо уточнения информации об объектах-аналогах по имеющимся контактам; отсутствие подробного описания аналогов или недостоверное описание и другие проблемы.

Многие из перечисленных проблем могут быть решены посредством разработки и внедрения общедоступных региональных баз данных с актуальной и исчерпывающей информацией о земельных участках (речь о которых шла выше). Но проблема заключается не только в том, что оценщики сталкиваются с объективными трудностями при подготовке отчетов об определении рыночной стоимости земельных участков; но и в том, что нет четкого перечня оснований для отказа в удовлетворении заявлений и отклонений отчетов об оспаривании кадастровой стоимости земельных участков (что само по себе в данном случае является по своей природе тождественными положениями). Это, в свою очередь, приводит к тому, что при каждом заседании Комиссии, у членов Комиссии возникают все новые и новые основания для вынесения отрицательных решений по результатам рассмотрения заявлений налогоплательщиков-землепользователей. (Пример: отрицательное решение в виду непробиваемости аналогов по кадастровым номерам, к отчету не приложены

выписки из ЕГРН, не актуальные контакты риелторов, нет информации по аукционам, не пропечатаны страницы и другие).

Следует помнить, что нововведения по регулированию налогообложения земли при отсутствии их детальной и недостаточной проработки могут серьезно ухудшить социальное положение налогоплательщиков-землепользователей и подорвать финансовое положение муниципалитета, поэтому перед внесением изменений, дополнений и внедрении новых институтов, необходимо основательно изучить их природу и предусмотреть все возможные проблемы и последствия их применения, а также спрогнозировать эффективность и обоснованность введение новых институтов.

### **3. Направления совершенствования российского законодательства о земельном налоге**

#### **3.1. Ключевые проблемы налогообложения земли в Российской Федерации**

Местные бюджеты обладают наименьшими собственными доходами, поэтому доходы от земельного налога является важной частью бюджета, непосредственно влияющие на развитие территории. «Земельный налог, являясь значительной частью поступлений в местные бюджеты развитых стран, в России в настоящее время недостаточно эффективен. К сожалению, существует ряд проблем, который препятствует продуктивному использованию земельных ресурсов. Потребность в решении этих проблем связана с необходимостью повышения доходной части местного бюджета»<sup>1</sup>. Поэтому следует отметить существующие трудности при взимании земельного налога.

1) В настоящее время не все земельные участки полноценно оформлены и внесены в данные Росреестра.

2) В целом земельный налог слабо влияет на уровень и характер использования земли, не наталкивает на применение более действенных методов земледелия.

3) Важной проблемой остается нецелевое использование земельных участков и отсутствие достоверной информации о земельных участках в базе данных.

Так директор Департамента имущественных отношений Тюменской области Андрей Киселев высказал свое мнение по поводу достаточности информации для оценки: «до сегодняшнего дня одной из существенных проблем кадастровой оценки являлся недостаток информации по многим объектам земельного налога. Большинство земельных участков имеют

---

<sup>1</sup> Динарова И.Д. Проблемы земельного налогообложения в Российской Федерации: причины и пути решения//Инновационные технологии управления и права. - 2015. - № 2. - С.62.

неопределенный вид использования, что не предоставляет возможности их верно сгруппировать для оценки. Оценщики в своей деятельности брали данные из Государственного кадастра недвижимости (ГКН), собранные органом кадастрового учета и предоставленные заказчиком, и им приходилось уточнять имеющуюся и собирать вспомогательную информацию, которой не хватало в ГКН, и без которой невозможна точная кадастровая оценка. Кроме того, уточненные данные не поступали в ГКН для того, чтобы их можно было использовать при следующей оценке. Следующая оценка осуществлялась уже новыми оценщиками, и они снова собирали отсутствующие данные и уточняли имеющиеся. А после слияния ГКН и ЕГРП с последующим созданием ЕГРН количество ошибок лишь увеличилось»<sup>1</sup>.

Так же к вопросу о недостатке информации об объекте обложения говорит глава комиссии Общественного совета при Росреестре Алексей Каминский, при этом выделяя еще одну на его взгляд важную проблему административного давления: «Причин некачественных результатов кадастровой оценки много, основные из них — административное давление со стороны органов государственной власти на субъекты, определяющие кадастровую стоимость, и низкое качество данных, содержащихся в Едином государственном реестре недвижимости (ЕГРН). Нельзя получить качественные результаты, основываясь на непригодных данных. Систему надо настраивать эволюционным путем. В ЕГРН по преимущественному числу земельных участков базовые характеристики, например, площадь объекта, вид разрешенного использования - сегодня либо отсутствуют, либо являются недостоверными или противоречивыми. Наши оценщики сталкивались даже с таким: площадь земельного участка указана больше площади субъекта РФ, где этот участок находится... Но проблема состоит в том, что даже если оценщик (неважно, независимый или государственный

---

<sup>1</sup> Кадастровая оценка: подробно о новом бюджетном учреждении [Электронный ресурс] // Российское общество оценщиков – Электрон. дан. – URL: <http://sr000.ru/roffices/news/371/1790495/> (дата обращения 25.10.2019).

кадастровый) видит подобный явный вздор, он должен провести оценку по тем параметрам, которые указаны в ЕГРН. До тех пор, пока там не будут внесены коррективы. И неважно, кто будет делать эту оценку: независимые оценщики или государственные кадастровые оценщики.

Относительно давления, то оказания административного давления даже не на кадастрового оценщика, а на муниципальные образования. Вице-губернатор Владимирской области Елена Мазанько проводила совещания с представителями муниципалитетов и говорила: «Вы кадастровую оценку согласовывали. А сейчас у вас эту оценку оспаривают. Это неправильно: поступления в бюджет сокращаются. Так что соберите кадастровых и рыночных оценщиков и разберитесь — кто из них завысил, а кто из них занизил оценку. Кто-то должен компенсировать выпадающие доходы. Если вы не в состоянии это сделать, мы вам субсидии сократим». Подобные ситуации наглядно показывают, какие мотивации у органов власти — они явно не рыночные и не стремятся к балансу интересов с населением и бизнесом»<sup>1</sup>.

4) Данные по земельному участку являются устаревшими, из-за не обновленных материалов картографических карт.

5) Кроме того, не всегда органы, отвечающие за государственную кадастровую оценку, а именно бюджетное учреждение и Росреестр могут передать правильные данные в налоговую инспекцию для исчисления суммы налога. А конкретно проблема заключается в недостаточно отлаженном механизме совместной работы.

6) Проблема, с которой сталкивается муниципальное образование это результаты собираемости земельного налога. Так как при увеличении налоговой базы, которая может быть больше из-за переоценки кадастровой стоимости, увеличивается сумма налога. А изменения итоговой суммы

---

<sup>1</sup> Система кадастровой оценки нуждается в тонкой настройке [Электронный ресурс] // Собеседник – Электрон. дан. – URL: <https://sobesednik.ru/nedvizhimost/20180515-sistema-kadastrovoj-ocenki-nuzhdaetsya-v-tonkoj-nastrojke> (дата обращения 26.10.2019).



налога может весьма серьезно повлиять на платежеспособность налогоплательщика.

7) Наконец проблема отсутствия мер за нарушения, а именно за уклонения налогоплательщика от предоставления декларации по земельному налогу в установленный законодательством срок.

Директор института налоговой политики М.Р. Пинская в своей статье излагает следующее мнение относительно проблем в земельном налоге. В соответствии с НК ст. 394 налоговые ставки устанавливаются представительными органами муниципальных образований. При этом уточняется, что могут применяться дифференцированные ставки, но, не превышая размера, указанного п.1 данной статьи. Из этого следует, что можно поставить под сомнение присутствие у органов местного самоуправления стимула к сбору земельного налога. Так как изменять ставки можно лишь в сторону уменьшения<sup>1</sup>.

Существует ряд сложностей с формированием налоговой базы по земельному налогу. В п.3 ст. 66 Земельного Кодекса РФ написано, что кадастровая стоимость земельного участка должна равняться рыночной. Но в действительности это не так, потому что кадастровая стоимость подвергается государственной оценке. В свою очередь государственная кадастровая оценка является усредненной и может быть получена в результате использования различных методов. Поэтому на практике кадастровая стоимость превосходит рыночную. Данное несоответствие из-за завышения кадастровой стоимости, приводит к вынужденному оспариванию стоимости со стороны налогоплательщиков<sup>2</sup>.

В сентябре 2017 года заместитель Минэкономразвития РФ — руководитель Росреестра Виктория Абрамченко рассказала, что число претензий на кадастровую оценку постоянно возрастает. «В комиссию по

---

<sup>1</sup> Пинская М.Р. Поземельное налогообложение и резервы роста налоговых доходов местных бюджетов//Налоги и Финансы. - 2014.- №2.- С. 27.

<sup>2</sup> Динарова И.Д. Проблемы земельного налогообложения в Российской Федерации: причины и пути решения//Инновационные технологии управления и права. - 2015. - № 2. - С.60-64.

рассмотрению споров о результатах кадастровой стоимости направилось на 60% больше заявителей в рамках досудебного оспаривания. Заключение в пользу заявителя было определено по 55% жалоб. Вывод здесь неблагоприятный. Существующая система кадастровой оценки имеет недостатки. Присутствуют проблемы в методологии кадастровой оценки. Не всегда учитываются результаты оспаривания стоимости при новом туре массовой оценки»<sup>1</sup>.

В сложившейся системе налогообложения земельный налог не способствует решению вопроса об эффективном повышении источников поступлений в бюджет. Наша страна обладает огромным земельным фондом – 1709, 8 млн. гектаров. Поэтому использование земли в России должно быть более эффективное, чем во многих других странах. Необходимо применять дополнительные меры, позволяющие изымать земельный налог с наименьшими издержками и с наибольшей эффективностью.

### **3.2. Систематизация подходов к реформированию налогообложения земли**

Одним из существенных минусов действующей системы земельного налогообложения является ее недостаточная гибкость. Для ликвидации скопившихся недостатков действующей системы требуется внедрение в России новых перспективных методов налогообложения, учитывающих требования реальной экономики.

Примером одного из путей для реформирования земельного налога является пересмотр механизма кадастровой оценки земли. Кадастровая стоимость – массовая, долгосрочная оценка недвижимости, показывающая рыночные представления о ценности объекта.

---

<sup>1</sup> Изменить оценку кадастровой стоимости [Электронный ресурс] // Московский Комсомолец – Электрон. дан. – URL: <http://www.mk.ru/economics/2018/03/01/putin-poruchil-izmenit-ocenku-kadastrovoy-stoimostirossiyan-razvedut-inache.html> (дата обращения 26.10.2019).

Чтобы налог был посильным для людей важно провести верную оценку земельного участка. Так как в большинстве случаев кадастровая стоимость превышает рыночную стоимость. В нашем обществе так же имеется проблема с существенной дифференциацией по уровню доходов, и этот факт нельзя не учитывать.

О необходимости обратить особое внимание к данной проблеме высказал президент РФ Владимир Путин. Глава государства поручил правительству РФ до 15 июля 2018 года внести преобразование в законодательство об ограничении величины кадастровой стоимости. «Обеспечить изменения, предусматривающие улучшение порядка определения кадастровой стоимости в целях недопущения применения при налогообложении величины кадастровой стоимости объекта недвижимости, превосходящей величину его рыночной стоимости». Президент поручил исправить такую несправедливость в отношении оценки в кратчайшие сроки — в первой половине 2018 года<sup>1</sup>.

Интересное предложение для уравнивания рыночной и кадастровой стоимости резюмировал глава комиссии Общественного совета при Росреестре А. Каминский: «Для начала нужно внести в Налоговый кодекс корректировки: базой налогообложения для земельного налога, которые принадлежат физическим лицам, является 70% от кадастровой стоимости объекта. Имеется международный опыт, который подтверждает рациональность и эффективность такой меры. Потому что массовая оценка отличается от рыночной. И даже на развитых рынках недвижимости эксперты считают, что отклонение результатов, полученных методами массовой оценки, в пределах 30% — это пределы нормы. Надеюсь, что в

---

<sup>1</sup> Официальные сетевые ресурсы президента России [Электронный ресурс]. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/56957>(дата обращения 28.10.2019).

ближайшее время такой законопроект будет внесен в Государственную думу»<sup>1</sup>.

Таким образом, проблема завышенной кадастровой стоимости стоит наиболее остро в настоящее время и требует скорейшего разрешения.

В целом на единообразии методики должна повлиять существующая реформа о передаче кадастровой оценки бюджетному учреждению в соответствии с Федеральным законом от 03.07.2016 № 237 «О государственной кадастровой оценке». Так как раньше кадастровая стоимость могла резко то возрастать, то падать в силу того, что данным процессом занимались независимые оценщики.

Очередные перемены понадобилась для того, чтобы сосредоточить в одних руках полномочия по оценке. Данное нововведение, позволит обеспечить преемственность результатов, открытость процедуры оценки и образует единообразие методики.

Так о дополнительных действенных сторонах ФЗ «О государственной кадастровой оценке» говорит заместитель руководителя Росреестра Максим Смирнов: «из положительных сторон данной реформы можно отметить формирование системы ответственности бюджетных учреждений за результаты государственной кадастровой оценки. И появление надзора, который позволит привлекать недобросовестных сотрудников бюджетного учреждения к административной ответственности»<sup>2</sup>.

Созданные ГБУ будут определять кадастровую стоимость на постоянной основе, осуществлять сбор и обработку данных о земельных участках, в том числе об оспаривании кадастровой стоимости, а также мониторинг рынка недвижимости, что даст возможность собирать и группировать данные. Из этого следует, улучшение качества информации, на основе которой будет проводиться государственная кадастровая оценка.

---

<sup>1</sup> Система кадастровой оценки нуждается в тонкой настройке [Электронный ресурс] // Собеседник – Электрон. дан. – URL: <https://sobesednik.ru/nedvizhimost/20180515-sistema-kadastrovoj-ocenki-nuzhdaetsya-v-tonkoj-nastrojke> (дата обращения 28.10.2019).

<sup>2</sup> Газета «Коммерсантъ» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3318186> (дата обращения 28.10.2019).

Федеральным законом о государственной кадастровой оценке предусматривается постоянное взаимодействие бюджетного учреждения и органа регистрации прав в рамках ведения ЕГРН, и получения сведений из него.

«Таким образом, будет соблюдаться преемственность результатов кадастровой оценки, они будут более подходящими и предсказуемыми. Помимо этого, новый федеральный закон предполагает, что на этапе подготовки и этапе создания отчета об оценке, правообладатели земельного объекта смогут предоставить бюджетному учреждению декларации о характеристиках соответствующих участков» - подчеркнул директор ДИО ТО Андрей Киселев<sup>1</sup>.

Повышение качества налогового администрирования земельного налога, а следовательно и того эффекта на который могут рассчитывать муниципалитеты во многом будет зависеть от организации взаимодействия территориальных органов ФНС России, органов Росрегистрации, Роснедвижимости, органов государственной и муниципальной власти. Поэтому необходимо проведение расширенных совместных заседаний, обучений, совещаний непосредственно на территории муниципальных образований с органами, участвующими в проведении оценки. Возможен вариант создания постоянно действующей рабочей группы со всеми заинтересованными сторонами, что бы более оперативно решать те вопросы, которые могут возникнуть при администрировании земельного налога<sup>2</sup>.

Важную роль имеет определение сроков уплаты налога в бюджет. Сумма налога должна уплачиваться в то время, когда плательщику удобнее всего оплатить его. Поэтому необходимо, предусмотреть оплату земельного налога по желанию налогоплательщика: раз в год или поквартально. При отсутствии данной корректировки, получится ситуация, когда

---

<sup>1</sup> Российское общество оценщиков [Электронный ресурс]. URL: <http://sr000.ru/roffices/news/371/1790495/> (дата обращения 18.10.2019).

<sup>2</sup> Седаев П.В. Роль земельного налога доходной части бюджетов муниципалитетов и пути повышения его эффективности//Современные тенденции в экономике и управлении. – 2014.- №24. - С.202-207.

налогоплательщик не всегда может сразу же погасить большую сумму налога, соответственно возникает задолженность, которую потом необходимо ликвидировать. Поэтому, как уже говорилось выше, было бы правильным, если бы была возможность предусмотреть оплату налога не единой суммой, а «разбить» ее на несколько платежей в течение всего налогового периода<sup>1</sup>.

Нужно провести полную инвентаризацию земельных объектов, расположенных на территории муниципального образования. Данная проверка необходима для выявления земельных участков, которые по разным причинам не облагаются земельным налогом. В своем интервью заместитель руководителя Росреестра М. Смирнов рассказал о новых технических новациях, которые могут быть привлечены в будущем: «Так же «Росреестр рассматривает рациональность использования дронов для выявления нарушений земельного законодательства при использовании земельных участков. Они определяют технические параметры большого числа земельных участков. Привлекут ли ГБУ дроны на службу при проведении кадастровой оценки, покажет время. Такого варианта лично я не исключаю. Пока же такие случаи еще редки. В Тульской области, например, с помощью дронов выявляют «белые пятна» — объекты недвижимости, не стоящие на кадастровом учете и за которые не уплачены налоги. Аналогичный эксперимент проводят власти Татарстана»<sup>2</sup>.

При разделе права собственности на земельные участки между федеральными, региональными и местными уровнями власти обширная часть земельных участков на территории муниципального образования, как правило, переходит в федеральную собственность или в собственность субъекта федерации. Поэтому для введения в оборот в целях

---

<sup>1</sup> Седаев П.В. Роль земельного налога доходной части бюджетов муниципалитетов и пути повышения его эффективности//Современные тенденции в экономике и управлении. – 2014.- №24. - С.202-207.

<sup>2</sup> Кадастровая стоимость — это не конкретная величина, а диапазон цен [Электронный ресурс] // Газета «Коммерсантъ» – Электрон. дан. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3318186> (дата обращения 28.10.2019).

налогообложения большего количества земли, было бы уместно рассмотреть возможность изменения законодательства о разграничении собственности на землю с тем, чтобы отнести к муниципальной собственности значительную часть земельных участков. И рассмотреть вопрос о землях, ограниченных в обороте, которые выпадают из категории объекта налогообложения земли.

Несомненно, задействование земель в Российской Федерации должно быть целесообразным. Но изменения в налоговой политике должны проходить щадящим образом, чтобы не отпугнуть граждан иметь в собственности землю и тем более заниматься сельским хозяйством.

Налог с земли действительно важен, однако для роста налоговых доходов муниципальных образований за счет данного вида платежа не является необходимостью увеличивать налоговую ставку. Нужно сокращать задолженность по выплате налога, совершенствовать механизм налогового администрирования, проводить соответствующий мониторинг и бороться с налоговыми правонарушениями<sup>1</sup>. Суммы, поступающие в бюджет муниципального образования от земельного налога, зависят от зарегистрированных на его территории налогоплательщиков, чье число должно возрасти. Рост числа плательщиков возможен путем предоставления определенных налоговых льгот, привлечением их в сферу предпринимательской деятельности – строительство, сельское хозяйство, размещение каких-либо объектов.

Таким образом, хотелось бы, чтобы при изменении налоговой политики в части земельного налога Российской Федерации был построен взвешенный механизм стимулирования граждан, дабы увеличить эффективность налога. Также, при решении проблем земельного налогообложения, нельзя забывать о том, что земельное право – комплексная отрасль права, сочетающая в себе гражданское право, градостроительное право, административное право, лесное и водное право. Поэтому, для

---

<sup>1</sup> Солодовникова У.Н. Проблемы и перспективы формирования налоговых доходов местных бюджетов//Евразийский союз ученых. - 2015.- №8.- С.78-80.

большей объективности необходимо учитывать положения документов, регулирующих данные отрасли права.

Из-за того, что предложение земли ограничено в эластичности, владельцы земли проводят улучшения и повышают эффективность земли, возводят на ней доходные объекты, т. е. так или иначе они стремятся перевести земельные участки в категорию более высокой премиальности.

«Из-за неоднородности дифференциальной ренты выделяю две ее формы. Первая рента напрямую связана с различиями в качестве земли и ее местоположении, вторая - с различиями в эффективности последовательных затрат труда и капитала. В практическом смысле разделить эти ренты сложно и часто дифференциальная рента II является лишь другим выражением дифференциальной ренты I и по существу совпадает с ней. Вне зависимости от формы дифференциальной ренты причиной ее появления является монополия на лучшую землю, как на объект хозяйства»<sup>1</sup>.

Существует связь между земельной рентой и земельным налогом. Увеличить поступления от земельного налога для бюджета муниципального образования можно по средствам земельной ренты. Но не благодаря изъятию рентного дохода налогами, а благодаря увеличению ренты. Так как изъятие дифференциальной земельной ренты путем налогообложения подрывало бы стремление владельца земли к поиску эффективного способа применения принадлежащей им земли. Другими словами, им было бы все равно, насколько продуктивно собираются использовать земельные объекты будущие арендаторы, так как результаты работы на земле не способствовали бы личному доходу.

Благодаря ренте повышается эффективность использования земли. Например, при наличии земельного участка, который не используется землевладельцем, возникает проблема о непродуктивном использовании земли. В данном случае владелец земельного участка не получает ренты, но

---

<sup>1</sup> Башоров. В.А. Теоретические основы формирования ренты// Земля и право. – 2010. - №4. – С.20.



при этом несет бремя налогообложения земельного объекта. Есть два альтернативных выхода в данном случае, либо начать использовать данную землю с целью получения ренты, либо продать данный участок. Причем логично предположить, что новый владелец данной земли готов ее использовать и приобретает ее с целью задействовать земельный участок.

Таким образом, появляется рациональное землепользование при помощи ренты.

Если земля дает больше дохода, то и рента возрастает, но земельный налог облагается по стоимости земли, из расчета, что земельный участок принадлежит на праве собственности налогоплательщику, а не с дохода, получаемого от земли.

Расчёт рыночной стоимости земли исходит из совокупности сравнительного, затратного и доходного подхода. Затратный подход к земле не применим, при сравнительном подходе рассматриваются элементы сравнения, то есть характеристики объектов и сделок, влияющие на изменение цены. Согласно доходному подходу стоимость земли рассчитывается, как земельная рента, деленая на банковский процент. Отсюда выходит, что рента напрямую влияет на рыночную стоимость земли, которая должна быть равной для налогообложения кадастровой стоимости.

Но существующая система кадастровой стоимости слабо ориентирована на доходный подход. Поэтому современная система налогообложения земельных ресурсов, основанная на кадастровой стоимости, должна быть больше приближена к рыночной стоимости и учитывать элементы доходного подхода, и тогда роль земельной ренты в налогообложении будет расти.

Поэтому если в оборот, именно для эффективного использования, пойдет большее количество земельных участков, увеличится как рента, так и рыночная стоимость земли. Но данный подход теоретически рассматривается лишь со стороны муниципального образования в части наполнения бюджета, так как в этом случае увеличится земельный налог, что увеличит налоговую

нагрузку населения. Но нельзя забывать про интересы налогоплательщиков. Поэтому необходимо грамотно совмещать стимулирование процесса улучшения эффективности земли и увеличения налога.

Подводя итог, можно отметить, что земельный налог, может стать реальным механизмом с помощью которого муниципальные органы власти могут стимулировать развитие отдельных территорий и микрорайонов, направлять это развитие в нужное русло, которое необходимо всем гражданам.

## Заключение

Исследование земельного налога приобретает особую актуальность на фоне кардинальных реформ налогообложения недвижимости, так как последствия проводимых реформ оказывают существенное влияние, как на экономику муниципального образования, так и на экономику всей страны. Поэтому перед государством стоит сложная задача обеспечить эффективное использование земли и оптимальное исчисление земельного налога, с целью повысить его собираемость, учитывая при этом интересы налогоплательщиков-землепользователей.

Таким образом, актуальность темы исследования очевидна, так как земельный налог занимает особое место в налоговой системе как Российской Федерации и Самарской области, в целом, так и г. Тольятти, в частности, выступая одним из основных источников формирования доходной части местного бюджета.

В работе были подробно рассмотрены и проанализированы как имеющиеся правовые институты, так и законодательные новеллы налогообложения земельных участков; выявлены правовые коллизии, законодательные пробелы и проблемы в правоприменении действующего законодательства; определено место, сущность и значение земельного налога как в целом для страны, так и для регионов и муниципалитетов. При этом акцент был сделан на изучение института кадастровой стоимости как системообразующего элемента в определении земельного налога, поскольку налоговая база при исчислении земельного налога устанавливается как кадастровая стоимость земельного участка.

1. Местный бюджет – один из важнейших инструментов координации экономической жизни муниципального образования. Бюджет размещает ресурсы таким образом, чтобы это распределение соответствовало представлениям о рациональности и эффективности, проводимой экономической политики. Все больше местные бюджеты становятся

финансируемыми, что делает их зависимыми от решений региональных органов власти. Отсюда вытекает вопрос о вспомогательных источниках пополнения бюджетов муниципалитета. Поэтому земельный налог, как собственный источник дохода для муниципального образования, должен быть реформирован в целях увеличения поступлений. Это дало бы возможность муниципальному образованию продуктивнее распоряжаться местными финансами.

2. Так же рассмотрели способы оценки и ставки не только в России, но и в зарубежных странах. Международный опыт показал, что земельный налог вполне может стать главным источником формирования доходов местных бюджетов, независимо, будет ли этот налог самостоятельным, или войдет в состав налога на недвижимость.

3. Анализ поступлений от земельного налога в РФ показал, что он не является существенным источником дохода: доля к объему поступлений в консолидированные бюджеты субъектов РФ составляет лишь 2,3%. Поступления по Сибирскому Федеральному округу от земельного налога составляют лишь 9,9% от всех поступлений земельного налога в целом по России, а для Томской области от всех администрируемых доходов местного бюджета земельный налог составляет долю около 2,7%.

4. Кроме того, выявили основные проблемы в земельном налогообложении, которые тормозят увеличение поступлений для муниципальных образований. Основными, среди которых остаются: проблема устаревших данных по земельному участку, нецелевое использование земельных участков и значительное превышение кадастровой стоимости земельного участка над рыночной.

5. Для ликвидации проблем с земельным налогом потребуется откорректировать действующий механизм налогообложения, причем с целью облегчения поставленной задачи, необходимо при разработке, принятии того или иного законодательного акта учитывать не только интересы государства, но и своих граждан.

Необходимость разрешения этих проблем связана с потребностью повышения поступлений в местный бюджет. Ведь задача государства заключатся в том, чтобы посредством налогов обеспечить потребности бюджета. Поэтому необходимо разрешать проблему низкой собираемости объема доходов от земельного налога, для увеличения поступлений в бюджеты муниципального образования.

Проведенное исследование в рамках магистерской диссертации позволяет предложить соответствующие изменения и дополнения в законодательство о налогах и сборах, а именно:

1. внести изменения в ст.119 Налогового Кодекса РФ и увеличить размер штрафа за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок, налоговой декларации по земельному налогу, в целях усиления действенности мер за нарушение законодательства о налогах и сборах, и повышения уровня правосознания, дисциплины и ответственности налогоплательщиков-землепользователей в целях своевременного пополнения доходной части местных бюджетов;

2. разработать для владельцев личных кабинетов специальное поле или графу: «свежие/актуальные новости» и там предупреждать (делать рассылку) налогоплательщиков о грядущих законодательных изменениях с целью их заблаговременного информирования; а также развивать способы информирования через Интернет и телевидение, с помощью размещения актуальной информации на официальных сайтах органов местного самоуправления, органов государственной власти, используя при этом и другие способы (листовки, стенды, баннеры);

3. разработать «Положение о порядке рассмотрения отчетов об определении рыночной стоимости земельных участков Комиссией по оспариванию кадастровой стоимости на предмет соответствия их формы и содержания действующему законодательству», в котором содержался бы закрытый перечень оснований для отклонения отчетов и соответственно вынесение отрицательного решения Комиссией. Данное предложение

помогло бы исключить формальный подход к рассмотрению заявлений налогоплательщиков-землепользователей, а также исключить коррупционный фактор в работе самой Комиссии;

4. рекомендовать органам и структурам, в компетенции которых есть положение о выработке социально-экономической политики в сфере налогообложения земельных участков, оперативно реагировать на изменения в законодательстве и оказывать должную квалифицированную правовую поддержку правоприменителям в виде принятия приказов, разъяснений и информационных писем в сфере налогообложения земли;

5. разработать и внедрить общедоступную региональную базу данных земельных участков с актуальной информацией по состоянию на день запроса, содержащую максимально подробные характеристики и описание земельных участков, располагаемых на территории конкретного субъекта РФ. На ее основе разработать и распространить мобильное приложение с доступом к базе данных в режиме онлайн и офлайн для более оперативного и мгновенного доступа к информации о состоянии земельных участков;

6. обеспечить регулярное повышение квалификации работников государственного аппарата при помощи проведения обучений, семинаров, собраний, совещаний, форумов в том числе и с использованием конференцсвязи, с подключением всех субъектов федерации для обмена опытом, а также проведение регулярных проверок: по вопросам территориального планирования, по вопросам достоверности сведений мониторинга земель и др.

Таким образом, для совершенствования механизмов уплаты земельного налога в первую очередь нужно обратить внимание на правовые основы и механизмы налогообложения земельных участков, выстроить четкую систему нормативно – правовых актов, регулирующие данные вопросы, устранить законодательные противоречия и пробелы, отработать механизмы взаимодействия соответствующих органов, а также наладить процесс доступа информации для налогоплательщиков – землепользователей. поддержку

правоприменителям в виде принятия приказов, разъяснений и информационных писем в сфере налогообложения земли;

Полагаем, что предлагаемые изменения, дополнения и разработки в сфере налогообложения земли заполнят правовые пробелы в текущем законодательстве, разрешат правовые коллизии на практике, упростят взаимодействия органов аппарата государства между собой и с налогоплательщиками-землепользователями, и в целом поспособствуют реформированию, модернизации и развитию отношений в сфере налогообложения земли, а также найдут свое отражения в работе оценочных организаций, и окажутся полезными и актуальными исследованиями в практической деятельности представительных и исполнительных органов местного самоуправления муниципального образования – г. Тольятти.

## Список используемой литературы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации 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 Российской Федерации. -04.08.2014. -№31 . -Ст . 4398.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1: федеральный закон Российской Федерации от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу 29.10.2019 г.). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения 25.10.2019).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 04.06.2018) // Собрание законодательства РФ. - 2000 г.- N 32.- Ст. 3340.
4. Бюджетный кодекс Российской Федерации: федеральный закон РФ от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 28.03.2017) URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19702/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/) (дата обращения: 25.10.2019)
5. О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: федеральный закон № 154 от 09.07.1999 г. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17328/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17328/) (дата обращения: 25.10.2019).
6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 07.02.2017) // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
7. Земельный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон РФ от 25.10.2001 № 136-ФЗ (ред. от 02.08.2019)



8. Об утверждении Федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости (ФСО № 4)»: Приказ Минэкономразвития России от 22.10.2010 № 508 (ред. от 22.06.2015)

9. Об утверждении методических указаний о государственной кадастровой оценке: Приказ Минэкономразвития России от 07.06.2016 № 358 (ред. от 12.05.2017)

10. Об утверждении порядка кадастрового деления территории Российской Федерации, порядка присвоения объектам недвижимости кадастровых номеров, номеров регистрации, реестровых номеров границ: Приказ Минэкономразвития России от 24.11.2015 N 877 (ред. от 12.05.2017)

11. О государственном кадастре недвижимости: федеральный закон от 24.07.2007 № 221-ФЗ (ред. от 28.02.2018)//Собрание законодательства Российской Федерации.-2007.-№31.- Ст. 4017.

12. О государственной кадастровой оценке: федеральный закон от 03.07.2016 N 237-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ. — 2016. — № 27 (часть I). — Ст. 4170.

13. Об оценочной деятельности в Российской Федерации: Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ (ред. от 29.07.2017)

14. О внесении изменений в Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон от 22 июля 2010 г. № 167-ФЗ// Собрание законодательства РФ. — 2010. — № 30. — Ст. 3998.

15. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон от 03.07.2016 №360-ФЗ (ред от 30.11.2016)// Собрание законодательства РФ. — 2016. — № 27 (часть II). — Ст. 4293.

16. О применении ставок земельного налога в случае изменения категории земель или разрешенного использования земельного участка: Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России

от 14.04.2017 № 03-05-04-02/22593//Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

17. Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронной форме и порядка ее заполнения, а также признании утратившим силу приказа Федеральной налоговой службы от 28.10.2011 № ММВ-7-11/696: приказ ФНС России от 10.05.2017 N ММВ-7-21/347 (ред. от 02.03.2018)//Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru>

18. О направлении контрольных соотношений показателей формы налоговой декларации по земельному налогу: письмо ФНС России от 13.07.2017 N БС-4-21/13656//Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

19. О дате перехода к проведению государственной кадастровой оценки на территории Самарской области в соответствии с Федеральным законом от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке»: постановление Правительства Самарской области от 28.02.2018 № 106

20. Положение о министерстве имущественных отношений Самарской области, утвержденное постановлением Правительства Самарской области от 20.06.2007 № 79

21. Об оценочной деятельности в Российской Федерации: федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ (ред. 10.08.2017) //Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3813.

22. По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР». Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11П " URL: <http://www.pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&prevDoc=201059033&backlink=1&nd=201122556&collectiondoc&collection=1> (дата обращения: 25.10.2019)

23. По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «О связи» в связи с запросом Думы Корякского

автономного округа. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2006 № 2-П URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_58946/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_58946/) (дата обращения: 25.10.2019)

24. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 N 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»

25. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 октября 2011 г. N 5934/11

26. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 N 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_23820/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23820/) (дата обращения: 25.10.2019)

27. Аксенова Е.Г. Экономический механизм управления земельными ресурсами в административно-территориальных образованиях // Научное обозрение. 2014. № 10-3. С. 754–756.

28. Артемьев, А.А. Обсуждение проблем и перспектив введения в России налога на недвижимость / А.А. Артемьев, Л.И. Гончаренко // Ваш налоговый адвокат. – 2007. - № 4. – С. 12.

29. Барсукова Г.Н. Теория земельной ренты, как методологическая основа институционального регулирования земельных отношений: современный подход// научный журнал КубГАУ.- 2017.- №126. - С.1-18.

30. Башоров. В.А. Теоретические основы формирования ренты// Земля и право. – 2010. - №4. – С.20-22.

31. Введение в российское налоговое право: Учебное пособие / А. Н. Козырин. М.: Институт публично-правовых исследований. 2014.

32. Гагаринова Н.В., Филобок Е.С., Катылевская А.В. Земельный налог как форма платы за землю // Теория и практика современной науки. 2017. № 6. С. 93–196.
33. Галкин В. Ю. Некоторые вопросы теории налога // Финансы. 1993. № 1.
34. Гладких С. Р. Налог на имущество физических лиц: комментарий к главе 32 Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный). М., 2015. 248 с.
35. Гуреев В.И. Понятие и отличительные признаки налога, сбора, пошлины // Государство и право. 2005. №4. С. 54.
36. Динарова И.Д. Проблемы земельного налогообложения в Российской Федерации: причины и пути решения//Инновационные технологии управления и права. - 2015. - № 2. - С.60-64.
37. Зырянова Т.В. Отечественный и зарубежный опыт порядка исчисления земельного налога//Международный бухгалтерский учет.- 2011.- №16. - С. 59.
38. Изменить оценку кадастровой стоимости [Электронный ресурс] // Московский Комсомолец – Электрон. дан. – URL: <http://www.mk.ru/economics/2018/03/01/putinporuchil-izmenit-ocenku-kadaastrovoy-stoimosti-rossiyan-razvedut-inache.html> (дата обращения 26.10.2019).
39. Кадастровая оценка: подробно о новом бюджетном учреждении [Электронный ресурс] // Российское общество оценщиков – Электрон. дан. – URL: <http://sroro.ru/roffices/news/371/1790495/> (дата обращения 26.10.2019).
40. Кадастровая стоимость — это не конкретная величина, а диапазон цен [Электронный ресурс] // Газета «Коммерсантъ» – Электрон. дан. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3318186> (дата обращения 28.10.2019).
41. Камынина Н.Р. Информационная система кадастра в Испании// Инновационное развитие. – 2016. - №4. – С.20-24.

42. Лыкова Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран: учеб. для магистров/ Л.Н. Лыкова.– М: Издательство Юрайт, 2013 . - 428с.
43. Маршавина Л. Я., Чайковской, Л. А. Налоги и налогообложение. М., 2014. 503 с.
44. Осенняя, А. В. Налогообложение объектов недвижимости: опыт зарубежных стран / А. В. Осенняя, И. В. Будагов, Б. А. Хахук, Е. С. Бондаренко // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2017. – №2 (200). – С. 153– 162.
45. Пантюшов, О.В. Проблемы определения кадастровой стоимости земельного участка в целях налогообложения.// Адвокат. — 2014. — № 2. — С. 48.
46. Пинская М.Р. Поземельное налогообложение и резервы роста налоговых доходов местных бюджетов//Налоги и Финансы. - 2014. - №2.- С. 26-31.
47. Попова, Л. В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Дрожжина – М.: Дело и сервис, 2017. – 480 с.
48. Романченко, О.В. Особенности формирования бюджетов субъектов Российской Федерации / О.В. Романченко, И.В. Зозуля // Транспортное дело России. – 2015. - № 2. – С. 64-67.
49. Седаев П.В. Роль земельного налога доходной части бюджетов муниципалитетов и пути повышения его эффективности//Современные тенденции в экономике и управлении. – 2014.- №24. - С.202-207. 39.
50. Система кадастровой оценки нуждается в тонкой настройке [Электронный ресурс] // Собеседник – Электрон. дан. – URL: <https://sobesednik.ru/nedvizhimost/20180515-sistema-kadaastrovoj-ocenki-nuzhdaetsya-v-tonkoj-nastrojke> (дата обращения 26.10.2019).
51. Солодовникова У.Н. Проблемы и перспективы формирования налоговых доходов местных бюджетов//Евразийский союз ученых. - 2015. - №8. - С.78-80.

52. Финансовое право. Учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2017. – 532 с.
53. Газета «Коммерсантъ» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3318186> (дата обращения 28.10.2019).
54. Официальный сайт государственной налоговой службы Армении [Электронный ресурс]. URL: <http://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=tsTLPropertyTax> (дата обращения 22.10.2019).
55. Официальный сайт министерства по налогам и сборам республики Беларусь [Электронный ресурс]. URL: <http://nalog.gov.by/ru/stavki-zemelnogo-naloga/> (дата обращения 22.10.2019).
56. Официальный сайт государственной налоговой службы Кыргызской Республики [Электронный ресурс]. URL: <http://www.sti.gov.kg/> (дата обращения 24.10.2019).
57. Официальный сайт налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан [Электронный ресурс]. URL: <http://www.andoz.tj/ru/nalogovuyu-kodeks.html> (дата обращения 23.10.2019).
58. Официальные сетевые ресурсы президента России [Электронный ресурс]. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/56957> (дата обращения 28.10.2019).
59. Российское общество оценщиков [Электронный ресурс]. URL: <http://sroro.ru/roffices/news/371/1790495/> (дата обращения 18.10.2019).
60. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]. URL: [https://www.nalog.ru/rn70/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/](https://www.nalog.ru/rn70/related_activities/statistics_and_analytics/) (дата обращения 29.10.2019)
61. Официальный сайт Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии. URL: <https://rosreestr.ru/site/>. (дата обращения 29.10.2019).
62. Almy R. Valuation and Assessment of Immovable Property // OECD Working Papers on Fiscal Federalism. – 2014. – №. 19. – P. 27.

63. The Department of Finance Government of Western Australia) / What is Land Tax? [Электронный ресурс] // Официальный сайт Департамента финансов Правительства Западной Австралии – Электрон. дан. – URL: [https://www.finance.wa.gov.au/cms/State\\_Revenue/Land\\_Tax/What\\_is\\_Land\\_Tax\\_.aspx](https://www.finance.wa.gov.au/cms/State_Revenue/Land_Tax/What_is_Land_Tax_.aspx) (дата обращения 24.10.2019).

64. Cole G. M. Land tenure, boundary surveys, and cadastral systems / G. M. Cole, D. A. Wilson. Boca Raton: Taylor & Francis, 2016. – 207 p.

65. Janoušková J. Immovable property tax in the Czech Republic as an instrument of fiscal decentralization / J. Janoušková, Š. Sobotovičová // Technological and economic development of economy. – 2016. – Vol. 22, № 6. – P. 767–782

66. Žróbek S. Some aspects of local real estate taxes as an instrument of land use management / S. Žróbek, S. Manzhynsk, E. Zysk, Y. Rassokha // Real estate management and valuation. – 2016. – Vol. 24, № 3. – P. 93– 105.

Система налогообложения недвижимости в странах ОЭСР и РФ

Земельный налог	Эстония
Единый налог на недвижимость (налог на землю и здание)	Австрия, Израиль, Япония, Корея, Италия, Мексика, Португалия, Германия
Земельный налог и налог на недвижимость	Австралия, Новая Зеландия, Польша, Словакия
Налог на здание и налог на недвижимость	Греция, Ирландия, Великобритания
Земельный налог, налог на здание, налог на недвижимость	Дания, Франция, Словения, Россия
Земельный налог и налог на здание	Венгрия



## Шкала ставки налога на землю в Австралии

Совокупная налогооблагаемая стоимость земли		Ставка земельного налога
	Не превышающий	
\$ 0	300000 \$	0
\$ 300001	\$ 420000	Ставка 300 долларов США
\$ 420000	\$ 1 млн.	300 долл. США + 0,25 ц за 1 долл. США, превышающие 420 000 долл. США
\$ 1 млн.	\$ 1800000	\$ 1,750 + 0,90 цент за каждый \$ 1, превышающий \$ 1,000,000
\$ 1800000	\$ 5000000	8,950 долл. США + 1,80 цента за каждый 1 долл. США, превышающий 1 800 000 долл. США
\$ 5000000	\$ 11000000	66 550 долл. + 2,00 цента за каждый доллар США, превышающий 5 000 000 долл. США
\$ 11000000		186 550 долл. США + 2,67 цента за каждый доллар США, превышающий 11 000 000 долл. США

## Система нормативно-правового регулирования земельного налога

Уровень регулирования	Нормативно-правовой акт
Федеральный уровень	31 глава Налогового кодекса РФ
	Приказ ФНС России от 10.05.2017 № ММВ-7-21/347 «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронной форме и порядка ее заполнения, а также признании утратившим силу приказа Федеральной налоговой службы от 28.10.2011 г. № ММВ-7-11/696»
	Приказ ФНС России от 14.11.2017 № ММВ-7-21/897 «Об утверждении формы заявления о предоставлении налоговой льготы по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц, порядка ее заполнения и формата представления заявления о предоставлении налоговой льготы в электронной форме»
	Письмо ФНС России от 12.03.2018 № БС-4-21/4565 «Об изменении формы налогового уведомления»
Местный уровень	Постановление Тольяттинской городской Думы от 19.10.2005 № 257 (ред. от 12.11.2014) «О Положении о земельном налоге на территории городского округа Тольятти»