

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

О.В. Сухих

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный  
руководитель

кандидат юридических наук, И.А. Александров

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

Тольятти 2021

## Оглавление

Введение.....	3
Глава 1 Анализ экономических и правовых оснований возникновения земельного налога .....	12
1.1 История возникновения земельного налога.....	12
1.2 Сравнительный анализ систем государственного кадастрового учета .....	24
Глава 2 Общая характеристика нормативно-правового регулирования земельного налога .....	31
2.1 Сравнительный анализ нормативно-правового регулирования фискальной политики в части начисления и взыскания земельного налога .....	31
2.2 Сравнительно-правовой анализ администрирования земельного налога .....	39
Глава 3 Система нормативного правового регулирования земельного налога в Российской Федерации.....	51
Заключение .....	70
Список используемой литературы и используемых источников.....	74

## **Введение**

Актуальность темы исследования. Во все времена благосостояние народов напрямую зависело от земли. Она являлась и является одним из важнейших участвующим во всех жизненных, государственных, экономических, политических процессах ресурсом. Учитывая повсеместную потребность в использовании этого ресурса, государства ввели определенные правила эксплуатации земли, закрепленные в сводах законов, и плату за ее использование.

В России земля, наряду с другими ресурсами, используется и охраняется как основа жизни и деятельности народов, проживающих в нашей стране. Это положение закреплено в главе 9 Конституции Российской Федерации [16].

Одной из форм платы за использование земли в Российской Федерации является земельный налог, который занимает особое место в фискальной системе государства.

Учитывая, что налоговая система в Российской Федерации при формировании тех или иных фискальных обязательств зачастую перенимает опыт зарубежных стран, то и земельный налог в своей структуре, по сути, не сильно отличается от многих европейских аналогов. В частности, земельный налог отнесен к местным налогам, поступающим в бюджеты городских округов и других муниципальных образований, на территории которых расположены эти земли. Принятие нормативных правовых актов, определяющих размеры ставок земельного налога и льгот, делегировано органам местного самоуправления. Государство при этом устанавливает общие правила, с учетом которых и формируется в результате плата за землю.

Введение в НК РФ главы 31 «Земельный налог» позволило сформировать положительную динамику в развитии земельного налога, увеличив поступления в местные бюджеты, но несмотря на то, что

земельный налог, является одним из основных источников доходов местных бюджетов, на сегодняшний день он недостаточно эффективен.

Анализ финансовой структуры местных доходов показывает весьма интересное явление: удивительную несопоставимость количества земельных ресурсов с колоссальным дефицитом местных бюджетов.

Установленный порядок исчисления и администрирования этого вида доходов делает размер налога, поступающего непосредственно в бюджеты различных муниципальных образований, невысоким.

Обусловлено это тем, что несмотря на широкие полномочия, предоставленные органам местного самоуправления в данном вопросе, законодательством установлены значительные ограничения местного нормотворчества.

Во-первых, ставки земельного налога, установленные местным самоуправлением, не должны превышать закрепленные в НК РФ (0,3%, 1,5%) для соответствующих земель, что не позволяет устанавливать адекватную плату за эксплуатацию земли.

Во-вторых, в НК РФ зафиксирован обширный перечень земель, освобожденных от взимания земельного налога или не являющихся объектами налогообложения, что лишает органы местного самоуправления возможности облагать все эксплуатируемые в рамках подведомственной территории земли. А проведенный анализ структуры земель в отдельных муниципалитетах, на которые распространяется существующее положение, демонстрирует, что такие земли занимают примерно 90% общей площади земельного фонда [34].

В-третьих, федеральное законодательство установило налоговую базу, которая при начислении земельного налога может быть оспорена и многократно уменьшена заинтересованным лицом. Кадастровая стоимость земли, определенная государством как налоговая база, может быть изменена путем установления в отношении земельного участка рыночной стоимости,

что многократно минимизирует вероятные поступления налога в местный бюджет.

В-четвертых, чрезмерная оптимизация государством фискальных органов приводит к ухудшению положения в области администрирования земельного налога. Упразднение структурных подразделений ФНС и объединение их в региональные центры привело к фактическому отдалению администраторов земельного налога от месторасположения объектов и субъектов налогообложения и свело работу налоговых органов к формальному электронному взаимодействию.

В-пятых, государство исключило из системы информационного взаимодействия, в рамках которой происходит наполнение базы плательщиков земельного налога сведениями об этих плательщиках, земельных участках, а также о правоустанавливающих документах на землю, органы местного самоуправления, в том числе лишив их возможности предоставления сведений о тех налогоплательщиках, права на землю у которых возникли до вступления в силу Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Исследования, посвященные анализу имущественного налогообложения в нашей стране, зачастую отражают неудовлетворенность ситуацией, которая обуславливается в первую очередь слабой налоговой базой, а именно недостаточностью сведений о земельных участках, являющихся объектами налогообложения. Делается огромный акцент на несовершенство земельного законодательства в нашей стране. Указывается на бездействие органов местного самоуправления по выявлению, определению и постановке на кадастровый учет объектов налогообложения [25].

Кроме того, налоговое законодательство, регламентирующее исчисление земельного налога, вступает в противоречие с земельным законодательством, что приводит к необходимости разрешения ряда

спорных вопросов в судебном порядке, что в свою очередь уже породило обширную судебную практику [6].

С учетом того, что вся структура системы взимания земельного налога в полном объеме была разработана в западных государствах, там же внедрена и апробирована, указанные выше проблемы уже были изучены за рубежом.

Отношение к земельному налогу на Западе несколько иное, чем в России. В ряде зарубежных государств данный налог наделяется мощным потенциалом для улучшения благосостояния страны, усовершенствования градостроительной привлекательности территории и развития местных инициатив за счет эффективного пополнения бюджетов.

Все перечисленное очень емко раскрывает актуальность выбранной темы исследования.

Степень научной разработанности темы исследования. Сравнение налогового права зачастую становится предметом различных исследований, основополагающей темой специализированных изданий. В основном сравнительно-правовые исследования проводятся в отношении «нормы налогового права», «налогового механизма» и «налоговой модели» [44].

В российской финансово-правовой отрасли есть ряд исследований, посвященных исчислению земельного налога.

А. А. Ялбуганов в 1996 году в своей кандидатской диссертации проанализировал проблематику нормотворческой деятельности на местном уровне, указав на обширные ограничения, содержащиеся в законодательстве высшего уровня. По его мнению, именно коллизии действующего законодательства в сфере налогообложения и бюджетного планирования сводят на нет применение на местах многих методологических рекомендаций [41].

Л. М. Баталовой, кандидатом юридических наук, в 2006 году в диссертации на тему «Гражданско-правовое регулирование земельно-имущественных отношений в современной России» проведен научный

анализ гражданско-правового регулирования земельно-имущественных отношений в современной России и системы нормативных актов, регулирующих эти отношения [5].

Н.А. Христова в 2007 году в диссертации на тему «Земельный налог в Российской Федерации: финансово-правовой аспект» исследовала нормативные правовые акты, регулирующие установление и взимание земельного налога, а также правоприменительную практику по финансово-правовым аспектам налогообложения земли в России [40].

Е. М. Перцева в 2008 году в своей кандидатской диссертации при анализе финансово-правового регулирования использования и оборота земли в Российской Федерации сделала акцент на несовершенстве системы оформления и регистрации прав на землю как недвижимое имущество - в результате многие земельные участки вообще не возникают как объекты права собственности и обложение их налогом не осуществляется [25].

М. М. Тамбиев в 2012 году провел сравнительно-правовой анализ земельного налога в правовой системе России и зарубежных стран [36].

И. И. Янжул посвятил сравнительно-правовому анализу кадастра как системы всеобъемлющего учета обширную часть работы «Основные начала финансовой науки», отразив методологию поквартирного налогообложения в виде альтернативы земельному налогу [42].

Есть и обширные зарубежные исследования, основанные на конструктивном методологическом, сравнительном анализе правовых систем налогообложения.

К одним из наиболее емких и интересных можно отнести работу Адама Смита – «Исследование о природе и причинах богатства народов», в которой про налог на землю он писал: «Сельскохозяйственные системы политической экономии не потребуют столь долгого объяснения, как то, которое я счел необходимым дать меркантильной или коммерческой системе.

Эта система, которая представляет продукт земли как единственный источник дохода и богатства каждой страны, никогда, насколько мне известно, не была принята ни одной нацией, и в настоящее время она существует только в спекуляциях нескольких людей большой учености и изобретательности во Франции.

Если при такой системе управления налог этого рода окажется возможным применять таким образом, чтобы не только не препятствовать, но, напротив, несколько поощрять улучшение земли, то он вряд ли причинит какое-либо иное неудобство для землевладельца, кроме неустранимого вообще неудобства – необходимости платить налог.

При всех меняющихся состояниях общества, при развитии и упадке земледелия, при всех изменениях стоимости серебра и содержания благородных металлов в монете налог этого рода сам по себе и без всяких усилий со стороны правительства будет согласоваться с фактическим положением вещей и будет одинаково справедлив и равномерен при всех этих изменениях. Поэтому он гораздо более пригоден для установления в качестве постоянного и неизменного правила или так называемого основного закона государства, чем всякий иной налог, взимаемый всегда согласно фиксированной оценке» [48].

Карло Гарбарино направил свои исследования на поиск специфических проблем в различных аспектах налоговых отношений и сопоставление их с аналогичными ситуациями в разных странах. Кроме того, им осуществлена попытка поиска единого метода, по сути универсальной модели налогообложения, приемлемого для всех налоговых систем вне зависимости от исторических, этнических и политических предпосылок [44].

Немецким исследователем Эльбертом Ортом была рассмотрена система налогообложения в совокупности с системой кадастра, в работе сделан акцент на несостоятельность налогового права без аналитического учета, отражающего всю картину эффективности использования земельных ресурсов [23].



Таким образом, следует отметить, что тема земельного налога с точки зрения правового анализа была раскрыта во многих трудах, однако значительная часть работ посвящена в основном отдельным элементам налоговой системы.

Комплексных работ, направленных на сравнительно-правовой анализ фискальной системы России и зарубежных стран, в последнее время не проводилось, что предопределяет выбор данной темы.

Объектом исследования являются взаимоотношения органов государственной власти и местного самоуправления в фискально-надзорной системе при начислении и уплате земельного налога в России и зарубежных странах.

Предметом исследования является нормативно-правовая база, регламентирующая порядок начисления и администрирования земельного налога в России и за рубежом.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является анализ существующей системы земельного налогообложения и всех основополагающих факторов, влияющих на реальный результат провозмещения, а также моделирование оптимального подхода к изменению действующего механизма взимания земельного налога в нашей стране.

Для достижения поставленной цели необходимо разрешить следующие задачи:

- провести анализ исторических предпосылок возникновения земельного налога в разных странах;
- проанализировать земельный налог как источник доходов местных бюджетов, инструмент градостроительного развития, а также инструмент стимулирования экономического развития;
- проанализировать современные интерпретации земельного налога и пути дальнейшего усовершенствования налоговой системы;

- проанализировать судебную практику судов различных юрисдикций, возникающую при правоприменении земельного и налогового законодательства;
- структурировать основные предложения, направленные на совершенствование системы земельного налогообложения.

Методологическую основу исследования составили такие общенаучные методы познания, как индукция, анализ, синтез и специальные методы научного исследования, как сравнительно-исторический, сравнительно-правовой, формально-юридический методы.

Нормативную базу исследования составили Конституция Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации, Земельный кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, другие Федеральные законы, законы субъектов Российской Федерации, акты органов местного самоуправления.

Эмпирическую основу составили статистические и аналитические данные налоговых органов разных стран, решения Конституционного Суда Российской Федерации, судебно-арбитражная практика, постановления Президиума и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, которые играют важную роль в стабилизации практики судов при принятии решений в области земельных правоотношений и правильном применении законодательства.

Положения, выносимые на защиту:

- земельный налог взаимосвязан с более глубокими и значимыми процессами, направленными на совершенствование и укрепление всех механизмов общественных отношений и улучшение благосостояния общества;
- в российской правовой системе необходимы изменения, как федерального законодательства, в части установления четких и лаконичных формулировок и понятий объекта налогообложения, изменения методов определения кадастровой стоимости земли,

ставок земельного налога и системы органов администрирования земельного налога, так и нормативных правовых актов органов местного самоуправления, в части выработки индивидуального подхода к субъектам налогообложения;

- система кадастрового учета наделена обширным диапазоном применения, как для геополитических целей, так и для целей фискальной политики. Опыт зарубежных стран наглядно продемонстрировал целесообразность объединения в кадастр сведений о собственниках земли, о земельном участке как объекте недвижимого имущества со всеми его индивидуальными характеристиками, а также налоговых данных.

Практическая и теоретическая значимость работы заключается в формировании научных выводов и разработке соответствующих предложений, направленных на улучшение, стабилизацию и совершенствование правовых способов реализации фискальной политики нашего государства, адаптацию полученных результатов в нормативной деятельности и при правоприменении на всех уровнях налоговой системы.

# **Глава 1 Анализ экономических и правовых оснований возникновения земельного налога**

## **1.1 История возникновения земельного налога**

История налогообложения своими корнями уходит далеко в прошлое. Первые упоминания о взимании регулярных сборов и различных видов платежей, среди которых оброк, барщина, дань и подати относятся к 18 веку до нашей эры.

Налоговое законодательство формировалось параллельно развитию самого государства. Несмотря на то, что преобразования затронули все виды платежей, действующие налоговые нормы содержат некоторые элементы древних налоговых систем - деление податей на два вида федеральные или поступающие в царскую казну и местные, объекты податей, размер податей.

Земельные налоги подвергались различным метаморфозам, в зависимости от экономических, политических, идеологических или культурных изменений в государственной системе. До тех пор, пока не была установлена структура этого вида налога, имеющая собственные определенные признаки.

В ходе эволюции фискального законодательства появлялись все новые разновидности обязательных сборов, некоторые из которых стали предшественниками земельного налога.

Для определения ключевого звена, предопределяющего приобретение земельным налогом правовой природы, необходимо рассмотреть некоторые исторические аспекты налогообложения.

Монархическая форма правления древнего мира, неограниченная власть правителя, распространялась и на единоличное владение им всеми государственными землями. Восточная деспотия предполагала различные обязательные сборы с подданных, среди которых был и налог, подразумевающий плату за пользование землей. Единица налогообложения

рассматривалась как в денежном, так и в натуральном выражении. Основным налогом в Древней Греции считался подоходный налог, от уплаты которого многие граждане были освобождены, а казна пополнялась за счет добровольных пожертвований.

В качестве юридической конструкции, одновременно с возникшей необходимостью культивирования необрабатываемых земельных участков в Древней Греции стал употребляться термин эмфитевзис, который обозначал долгосрочное владение чужими землями с правом передачи по наследству.

А. И. Гарбовский и Л. В. Щенникова проведя анализ порядка двух десятков определений термина «эмфитевзис» обобщили предложенные ими характеристики и резюмировали – «...можно назвать эмфитевзис правом наследственным, возмездным, отчуждаемым, направленным на хозяйствование на земле собственника. При этом эмфитевт обязан был нести ответственность как перед собственником, так и, в определенной мере, перед государством. Стабильное пользование, заключающееся в хозяйствовании на земле, ее обработке, поддержании в хорошем состоянии, «не ухудшении», составляло специфику эмфитевтического права как своеобразного повода и стимула к труду» [8].

Также существовал термин суперфиций - право на производство строительных работ на арендуемой земле и пользование возведёнными объектами недвижимости. Право собственности на сооружения при этом принадлежало владельцу земельного надела, так как было возведено на его имуществе. Суперфициарий (строитель) был обязан вносить ежегодную плату за пользование землей и другие государственные налоги, и подати.

Ученый-правовед профессор О. С. Иоффе в своей научной работе подчеркнул, что одним из основных юридических инструментов в Римской империи являлось право на чужую собственность. Он писал: «Как суперфиций, так и эмфитевзис имеют то общее с сервитутами, что и они носят вещный характер, будучи ограниченными правами на чужую вещь. Однако от личных сервитутов суперфиций и эмфитевзис отличались тем, что

были отчуждаемы и передаваемы по наследству, а от вещных - соотношением не между господствующим и подчиненным участками, но между правами, которые на один и тот же объект (земельный участок или также возведенное на нем строение) принадлежали разным субъектам - собственнику и суперфициарию или эмфитевте» [14].

Поземельное обложение как один из основных инструментариев налогообложения раскрыто в 21-й новелле Юстиниана I: «Относительно сборов казенных податей следует принять меры, чтобы они производились и в церковных владениях, ибо казенный доход одинаково полезен и необходим и воинам, и простым обывателям, и самым священным учреждениям, и всему государству, в этом придут тебе на помощь экдики и экононы церквей, не делая препятствия никому из местных сборщиков казенных податей в деле сбора, но и не позволяя допускать насилия и производить смуту. Прими побудительные меры, чтобы сборщики податей в выдаваемых ими расписках подробно объясняли все статьи, по коим выдаются расписки: количество хозяйственных наделов, как бы они ни назывались на местных языках, за какие участки собирается подать, количество полученного взноса - в натуре или в монете, предупреждая их угрозой большого штрафа и отнятием руки, если они всячески не исполнят того, к чему постоянно обязываются и до ныне не могут исполнить. Если же бы они стали делать отговорку, что не могут выставить требуемого числа наделов, то этому не следует придавать веры, и, кроме того, это не должно наносить ущерба ни казне, ни плательщикам. Ибо казна должна получить свое безусловно, а обычные расписки должны иметь те, кто сделал взнос, чтобы более не подвергаться требованию взноса. Таким образом соплательщики должны внести в казну причитающуюся с них долю, при чем заведывающие цензовыми списками понуждаются представлять тщательно составленные ведомости, дабы была возможность выяснения податных недоразумений, сборщики же податей, проверив основательность податных списков и выяснив по ним количество

наделов, согласно сделанным нами узаконениям, отмечают эти сведения в выдаваемых ими квитанциях» [38].

В частности, в целях доведения до сведения налогоплательщиков информации о необходимости уплаты налогов, их размере и об имеющихся послаблениях существовал целый штат уполномоченных лиц – чиновников. Порядок такого взаимодействия закреплялся на законодательном уровне и должен был строго соблюдаться всеми сторонами этого процесса. Кроме этого, в обязанности уполномоченных лиц входили расчет и сбор налогов, выдача подтверждающих уплату документов (квитанций). Также была предусмотрена ответственность государственных чиновников, уличенных в противоправных действиях. Это является примером закрепления византийским правом ответственности за официальными лицами, представляющими интересы государства.

Определяющим фактором развития экономики Западной Европы в XI–XIII вв. было окончательное утверждение феодального поместья в качестве главной организующей основы общества. В дальнейшем эпоха становления капитала и зарождения мануфактурного производства внесла значимые изменения и в земельное налогообложение [15].

В результате проведения политики Реформации в Англии произошел аграрный переворот, сопровождавшийся такими процессами, как секуляризация (переход церковной собственности в светскую), и огораживание (процесс массовой экспроприации земель крестьянства крупными землевладельцами). Это послужило причиной для почти полного исчезновения крестьянства в этой стране. Лишившиеся земель крестьяне были вынуждены работать на капиталистов, а отобранные земли были переданы под выпас скота. Указанные реформы стали причиной серьезных изменений в финансовой и, в частности, налоговой политике Англии. В налоговой системе появились прямые и косвенные налоги.

Голландия, имея выгодное геополитическое расположение с благоприятными природными условиями и почти полное отсутствие

крепостного права, позволила крестьянам сохранить свободу и заниматься ведением собственного хозяйства. Происходящая аграрная революция протекала в этой стране с применением мер внеэкономического принуждения. Появились краткосрочная аренда, денежная рента (форма земельной ренты), повысилась доля прямых налогов с населения.

Франция в отличие от Нидерландов, не занимала столь выгодное геополитическое расположение и находилась вдалеке от крупных торговых путей. Буржуазные слои общества содействовали медленному процессу реформирования, стремясь приумножить свои капиталы благодаря государственным кредитам и земледелию.

Тем не менее, в казну поступало большое количество различных налогов - талья (королевский земельный налог); двадцатина (одна двадцатая часть дохода); натуральный шампар (равнялся четверти полученного урожая); подушный налог (имел одинаковый размер для каждого облагаемого); денежный ценз.

В Германии отсутствие политического единства и раздробленность мешали развитию внутренних экономических отношений. А утратившие свое значение торговые пути, ранее проходившие через Германию, ослабили внешнеэкономическую деятельность. Невысокое качество продукции по сравнению с импортными товарами также не способствовало развитию рыночных отношений. Отсутствие единой финансовой и налоговой системы, достаточного денежного оборота замедлило приход капиталистического строя. Германия намного уступала в этом вопросе таким странам, как Франция, Англия и Нидерланды.

Что касается отечественной истории, то начиная со времен Древней Руси неоднократно затрагивались вопросы, касающиеся земельного налога, земельной собственности, земельной ренты.

Главным источником доходов в государственную казну была земля. На существование в Древней Руси земельного налога, по мнению И. И. Янжула, указывают упоминания об этом в Лаврентьевской летописи. Самые первые



единицы подати именовались «плуг» (взимаемые с земли) и «дым» (взимаемые со двора). Также стоит отметить и «рало», обозначающее хозяйство, размер которого определяется количеством земли для обработки одним плугом. Наибольшее распространение эти виды налогообложения получили под влиянием хазар в VIII-IX веках.

Зависимость от Золотой Орды, как результат монголо-татарского нашествия - еще один фактор, который повлиял на становление в Древней Руси налоговой системы. Собираемая Ордой с русских земель дань (выход) как раз и была регулярно взимаемым налогом. Отсюда и пришли различные единицы обложения (дым, тягло, двор, соха) и зародилась посошная подать.

Со второй половины XIV века посошная подать получила развитие. Размер сохи зависел от качества земли, ее владельца и также мог отличаться в разы в зависимости от региона.

Изначально являясь универсальной финансовой единицей, со временем соха превратилась исключительно в поземельную меру. Соха как единица налогообложения использовалась также применительно к обложению городских поселений (посадов). Среди посадских людей происходило разделение по степени зажиточности, которая измерялась размером имеющегося капитала, а не земельными владениями. Городская элита подразделялась на лучших, средних и младших. У лучших капитал был вдвое больше, чем у средних, у средних, в свою очередь, вдвое больше, чем у младших. Кроме этого, еще существовали бобыли, соседи, подсосудники и захребетники. Среди второй группы только бобыли имели собственность, но ее размер был незначителен: в 24 раза меньше, чем у лучших. Остальные же являлись наемными работниками и не имели капитала и поземельной собственности.

Незаменим при изучении эпохи феодальной раздробленности и «Земледельческий устав», представленный в виде перевода с греческого языка. Исследователь данного творения академик В. Г. Васильевский отнес его к XI-XII векам. Другой ученый, Л. Павлов, называет более вероятным

временем перевода конец XII - начало XIII века. Содержание носит экономический характер и как нельзя лучше позволяет уяснить движение русской мысли в отношении тех событий.

Основные фигуранты этого документа - землевладельцы (собственники и арендаторы). Затрагиваются и отношения между общиной и землевладельцами, и условия ответственности хозяина в случае причинения его холопом ущерба кому-либо, и другие возможные ситуации взаимоотношений между владельцами земельных угодий. При этом отсутствуют любые упоминания, предполагающие наличие крепостного права. Местом создания труда считается Византийская империя. Данная теория связана с распространением в VI-VII веках на территории этого государства славянских поселений. Подтверждает вышесказанное и славянская колонизация Балкан, которая активно развивалась именно в тот период.

Отсутствие рабовладельческого строя существенно повлияло на процесс зарождения феодальной земельной собственности на Руси. Начало сбора дани с крестьян (полюдье) в пользу князей – характерная черта перехода земли в феодальную собственность. Смена формы отношений на феодальную и распад родоплеменных связей характеризует становление русского государства IX века, первая половина которого ознаменовалась окончательным закреплением феодализма как общественного строя древнерусского государства.

Обращаясь к последующим историческим периодам, следует отметить, что в специальном царском указе Ивана IV были установлены правила измерения размеров отводимого под реализацию стратегии урбанизации земельного фонда путем раздачи земли солдатам. Сведения об измерении таких земель и их подробное описание заносились в вотчинные книги. Единицей обложения налогом стала большая московская соха [24].

Петр I постановил заменить поссошные налоги на подушные. Однако в сравнении с поссошным налогообложением у подушного налога

присутствовал один существенный недостаток: такая политика пренебрегала хозяйственным имуществом налогоплательщиков. Но были и свои плюсы: подушное налогообложение имело упрощенную финансовую систему.

По мнению И. Т. Посошкова, стремление к получению богатства объединяет интересы государственной власти с обществом. Он считал, что фискальная политика должна затрагивать все классы за исключением духовенства; она должна быть построена так, чтобы не отражаться негативно на состоянии народа, основой налогообложения обязана быть земля, и налоги следует устанавливать в согласовании с ее размерами.

В публикациях Посошкова прослеживается критика в отношении нововведения Петра I. Автор утверждает, что политика подушевого налогообложения является не до конца продуманной и объективной.

По его мнению, земельное налогообложение должно применяться в отдельности как для крестьян, так и для дворян - для первых важно опираться на базу «двор», а для дворян предусматривался совсем иной размер.

С позиции Посошкова, все ставки целесообразно дифференцировать и устанавливать в зависимости от положения, сословия граждан, объема земельных территорий, их предназначения и причисления к определенному уровню: городского, пригородного, сельского типа и т. д.

И. Т. Посошков считал, что помещики владеют крепостными крестьянами временно. По его мысли, их «прямым владельцем» является российский император, поэтому необходимо ввести законодательное нормирование барщины и оброка. Посошков выступал за отмену подушной подати и введение вместо неё поземельного налога, исчисляющегося «по владению земли и по засеву» [26].

Если говорить о советском периоде отечественной истории, то следует отметить следующие факты.

В 1917 году принятый вторым Всероссийским съездом Советов Декрет о земле отменил помещичью собственность на землю, передав эти земли с

расположенными на них объектами в распоряжение земельных комитетов и уездных Советов крестьянских депутатов.

В 1919 году Положение «О социалистическом землеустройстве и о мерах перехода к социалистическому земледелию» установило государственную и коллективную формы собственности на землю, а земельный налог был отменен. Однако плата за землю взималась в виде единого сельскохозяйственного налога, взимаемого в натуральном и денежном выражении и зависела от количества едоков, скота и урожайности. В последствии, согласно Указу Президиума ВС СССР от 10.04.1942 № 24 «О местных налогах и сборах», сельскохозяйственный налог стал рассчитываться по ставкам за квадратный метр в зависимости от класса поселения (I класс — 18 коп., VI класс — 4 коп.).

Указом Президиума ВС СССР от 26.01.1981 «О местных налогах и сборах» земельная рента была преобразована в земельный налог с более низкими ставками (I класс – 1,8 копеек, VI класс – 0,4 копейки). Впоследствии земельный налог регулировался Законом РФ от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за землю».

Дискуссий на тему земельного налога очень много в связи с тем, что земля считается богатством, средством для обеспечения благополучия населения.

С одной стороны, земля является уникальным, но ограниченным средством, поэтому соответствующая налоговая политика должна рассматриваться с технической точки зрения.

С другой стороны, земельное налогообложение носит юридический конструктивный характер, поскольку исходит из правовой налоговой политики легитимации земли, правового порядка, оценки юридического учета земельного налогообложения.

С точки зрения затронувших тему меркантилизма исследователей Ф. Кенэ и А. Тюрго, государственная власть должна уделять должное внимание не формированию торговой деятельности и наращиванию

денежного капитала, а в первую очередь организации использования такого важного ресурса как земля. Теоретические взгляды исследователя Кенэ опирались на базовую основу политических убеждений физиократов, которые утверждали, что всю чистую прибыль получают именно собственники земель и поэтому налогообложение в первую очередь должно затрагивать их и налог должен взиматься непосредственно с владельцев земель.

На данное предложение физиократы отреагировали по-разному. В своей публикации Н. И. Тургенев отметил, что физиократическая система получила достаточно широкое распространение, поэтому с позиции парламента введение единого налога будет самым наилучшим вариантом.

Герцог Баденский Карл, как последователь физиократической системы, хотел на опыте видеть целесообразность этой теории и даже провел такой опыт над несколькими городками и селениями [37].

Российский ученый А. А. Ялбуганов в своей диссертации писал о том, что идея единого налога как единственной формы имущественной подати является самой верной с точки зрения удобства реализации, наглядности ресурса и стабильности получаемых доходов [41].

Проводником физиократии в России стал Дмитрий Голицын, но так как эти идеи требовали не только одобрения монарха, но и принятия определенных политических доктрин, то в России влияние физиократических идей не получило широкого распространения [1].

Однако были и такие представители экономической классической теории, которые не признавали концепцию физиократов о земле.

Так, А. Смит утверждал, что неправильно рассматривать землю как единственный источник чистой прибыли, а также налогообложения. Он выделил несколько категорий чистой прибыли, к которым причислил ренту земли, заработок работников и доходы с ресурсов - все то, что должно облагаться налогом.

Классический экономист, А. Смит провел существенные исследования по влиянию земли на благосостояние различных стран. Он считал, что новые колонии на стадии образования общественных территорий и частной собственности не имеют возможности к наращиванию капитала по сравнению с аналогичными территориями уже существующих государств. Это обусловлено тем, что трудозатраты и капитал на обработку земли превышают реальную отдачу от ее использования ввиду того, что ее количество значительно выше указанных средств. К тому же цена такой земли, как правило, велика, трудозатраты на ее обработку высокие, и, соответственно, прибыль от эксплуатации данных территорий может быть крайне низкой или отсутствовать вообще.

С одной стороны, в первые годы освоения вышеназванных территорий вообще нецелесообразно вводить стабильные фискальные механизмы, поскольку это может ослабить интерес потенциальных землевладельцев к освоению данных территорий и тогда развитие такого государства будет неэффективным. С другой - введение дифференцированных платежей за землю, а именно пониженных ставок за менее ликвидные земли, и введение высоких ставок за земли привлекательные позволит развивать отдаленные территории наравне с землями, удобно расположенными [48].

Стоит затронуть еще одну концепцию земельного налога. Так, представитель экономической мысли Д. Рикардо занимался изучением вопроса о земельной ренте. В своей концепции он отразил, что ренту следует дифференцировать на несколько видов, в частности – на I и II.

Первый тип ренты связан с различиями в плодородии и местоположении земельных участков. В свою очередь, рента второго типа подразумевает дифференцированную прибыль, которая появляется при вкладе капитальных ресурсов в земельные участки, причем несмотря на то что плодородие земель существенно падает.

Д. Рикардо было сделано еще одно немаловажное наблюдение, которое затрагивает концепцию налогообложения земельных ресурсов. С его

точки зрения, рента, если сравнивать ее с чистой прибылью или заработком, не считается ключевым фактором, влияющим на ценовую политику, поскольку в сельскохозяйственной деятельности задействованы даже те земли, которые не считаются достаточно плодородными. Все они способны повлиять на основные издержки и ценовую политику.

Представители марксистского направления утверждали, что земельные ресурсы выступают в качестве основного источника и объекта экономических отношений для получения чистой прибыли посредством вложения в земельные ресурсы. Земля является богатством человечества, поэтому всегда пользуется спросом. Из этого следует: при вложении в земельные ресурсы предприниматели могут получить значительную прибыль от их применения. Марксисты рассматривали земельные ресурсы как важное средство вложения капиталов, но при этом не исключали введения на них налога.

Что касается концептуального подхода рассмотрения единого налогообложения земельных ресурсов, то здесь следует отметить, что большинство исследователей относились к нему критично. Безусловно, сельскохозяйственная деятельность включает множество расходов, но и позволяет получать определенную прибыль за использование земельных ресурсов.

С точки зрения представителей экономической теории, налогообложение в виде единого налога нецелесообразно применять для землевладельца.

Обобщая проведенный краткий анализ на тему историко-правовых аспектов в отношении налогообложения земельных ресурсов и экономических отношений, следует отметить следующее:

- земельное налогообложение в различные периоды считалась темой дискуссионной, поскольку долгое время не существовало единого мнения в отношении введения единого налога на земельные ресурсы;

- длительное время земельный налог, а также его удобство и целесообразность рассматривались с разных точек зрения. Причем все они изучались и в экономико-правовом, и в технологическом, и в юридико-техническом аспектах введения оптимальной системы налогообложения различных земельных участков;
- существенные преобразования системы земельного налогообложения во многих государствах произошли в период наращивания капитальных ресурсов и интенсивного развития производства.

## **1.2 Сравнительный анализ систем государственного кадастрового учета**

Проблемы кадастра с точки зрения учета земли и определения ее кадастровой стоимости всегда являлись ключевыми в различных исследованиях соответствующей тематики. Обусловлено это тем, что земельный налог по своей природе предполагает ведение всеобъемлющей кадастровой базы данных, включающей в себя всю информацию об объекте налогообложения. Раньше кадастр использовался для начисления земельного налога, как справочный реестр индивидуальных характеристик объекта [47]. В результате компьютеризации всех процессов, связанных с начислением налога, информационная значимость кадастрового учета стала очень важна для целей правового регулирования в сфере налогообложения.

Полифункциональность кадастра обусловлена не только необходимостью консолидации всех имеющихся характеристик объекта недвижимого имущества для фискальных целей, но потребностью общества в создании единого информационного ресурса, позволяющего производить всесторонний мониторинг земель и расположенных на них объектов.

В последние годы все чаще поднимается вопрос о несовершенстве системы налогообложения земельным налогом в разных странах.



Проводится сравнительно-правовой анализ систем кадастрового учета в развивающихся странах и в странах, занимающих ведущее положение в мировой экономике. Целью исследований является выработка оптимального подхода к формированию системы кадастрового учета.

История становления кадастра показывает, что он в первую очередь был необходим для целей учета земель и создания информационной базы, содержащей сведения об их состоянии.

Каждое государство на протяжении всей своей истории преследовало важнейшую геополитическую цель - учет своих ресурсов. Данная информация являлась основой для принятия важнейших экономических и политических решений. Ярким примером является Английская Книга судного дня. «В 1086 году Вильгельм Завоеватель направил своих подданных в каждое графство Англии, чтобы выяснить, чем обладал каждый житель – какой землёй, скотом – и каков был денежный эквивалент этого имущества... далее ему были переданы результаты подсчётов» [43].

Каждый раз перед прибытием назначенных Вильгельмом лиц специальная комиссия подготавливала необходимую информацию по графству. В комиссию входил шериф, владелец поместья, священник, старейшина и шесть крестьян. Они измеряли площади земель и отдельно отмечали пахотные земли, луга, пастбища и леса.

Кадастровый учет, с точки зрения всеобъемлющего учета, был номинальным. Основной акцент делался на благосостояние владельцев земли и на получаемый от эксплуатации земли доход. Кроме того, отдельно учитывались сельскохозяйственные угодья и пахотные земли. Такой подход был вполне объясним потребностью пополнять казну, а также обеспечивать города продовольствием.

По мнению исследователей, существует несколько периодов, в которые были произведены существенные трансформации кадастрового учета.

Первый период – XVIII-XIX века. Именно тогда во многих европейских государствах наблюдалось значительное улучшение разносторонних методов кадастрового учета, появились кадастровые карты.

Вторым периодом ученые считают 1860-1900 годы. Он характеризуется включение в данные кадастрового учета объективных данных обо всех владельцах земли.

Третий период начался с 1900 года и длится по настоящее время, когда налогообложение недвижимого имущества, включая землю, базируется на рыночной стоимости земельных участков и строений, вместо прежней методики расчета, исходящей из потенциально произведенной сельскохозяйственной продукции [45].

Периоды становления земельного кадастра в российском государстве подробно рассматривал ученый А. А. Ялбуганов. С его точки зрения, первые данные о местных сборах в России появились в X-XI веках. А уже с XV века кадастровый учет велся в специальных книгах.

Другой исследователь - И. И. Янжул - в своем труде рассматривал государственную земельную реформу 1875 года, показав всю специфику формирования отечественного кадастра. В его «Основных началах финансовой науки» проводится анализ особенностей выкупных платежей, способов кадастровых работ по оценке земель, осуществляемых земскими управами [42].

И. И. Янжул, проведя обширное исследование кадастра, сформулировал следующее его определение: «...кадастром называется совокупность всех мер, служащих к точному определению объекта поземельного налога, т. е. чистого налога с земли» [42].

В вышеупомянутой работе приведены интересные сведения из истории кадастра, показано значение первого в истории рационального кадастра. Речь идет о миланском кадастре. Рассмотрены сходства и различия участкового, парцеллярного кадастра, примененного во Франции, и кадастра реального, примененного в Австрии и в некоторых германских государствах.

И. И. Янжул классифицировал все кадастровые работы на измерение владений и оценку их дохода, показал важность получения твердых результатов при проведении измерительных работ.

Одним из экспертов в области изучения кадастровой оценки и анализа влияния ее результатов на земельный налог в России является С. П. Коростылев.

С. П. Коростылев поднимает проблему способа выбора подрядчика для определения кадастровой стоимости земли в России. Полномочия по определению кадастровой стоимости земли отнесены к региональным. Субъекты раз в пять лет заключают государственные контракты на проведение массовой оценки объектов недвижимости на территории всего региона. Результаты такой оценки являются некорректными, не отражающими индивидуальные характеристики объекта оценки. На практике организация, выполняющая кадастровую оценку, получает исходные данные обо всех объектах недвижимости, содержащиеся в государственном кадастре недвижимости. Без визуального обследования составляет отчет, в котором, используя сравнительный подход, устанавливает регулирующие коэффициенты к базовой стоимости аналогичного объекта и таким образом определяет стоимость объекта оценки.

Полученные таким образом результаты абсолютно не соответствуют действительности и искажают реальную картину. Причина обусловлена недостаточным наполнением кадастровой базы всеми сведениями об объекте оценки.

Кадастровая информация об объекте оценки должна быть более емкой и актуальной, сбор соответствующей информации для наполнения кадастровой базы должен носить систематический характер, в том числе посредством оптимизации процесса объединения различных информационных ресурсов для развития земельного налогообложения в целом.

Рассмотрим ряд особенностей развития кадастра в некоторых зарубежных государствах.

В 1790 году во Франции был издан закон о налоге на недвижимое имущество. В этот же период появился парцеллярный кадастр, система, в которой оценка земли производится на основе сведений о среднестатистической доходности или стоимости земель определенного качества, или типа землепользования. Проведение работ по оценке всех земель планировали осуществить до 1815, но в 1813 году закон о порядке исчисления земельного налога исходя из определенной таким способом стоимости земли был отменен. Обусловлено это было большим количеством жалоб на неравномерность исчисляемого налога. Работы длились более 60 лет, но опыт такого подхода был отрицательным.

В 1817 году в Австрии был принят закон о «постоянном кадастре». При министерстве финансов, для реализации этого закона была создана генеральная комиссия. На основе ранее собранной информации были составлены кадастровые книги с указанием собственников земли. Налог на землю принято было исчислять в процентном соотношении от чистого дохода, получаемого с земли. Однако результаты налогообложения повлекли резонанс в общественных кругах, поскольку наблюдалась существенная разница в размере налога в рамках одного региона. Было принято решение осуществлять исчисление земельного налога не от доходности, а от оценочной стоимости объекта, которую целесообразно проводить раз в пять лет. Так, в 1869 году был принят новый закон о кадастре, в рамках которого для сбора исходных данных о состоянии земель в конкретном регионе, в каждой провинции создавались муниципальные комиссии. Полученные данные муниципальные комиссии передавали в Центральную комиссию, которая обобщив полученные результаты, путем применения регулирующих коэффициентов, определяла окончательную стоимость, и оценка земли вводилась в действие. В целом этот процесс был завершен через 65 лет [17].

В Пруссии оценка земли была проведена достаточно быстро с 1861 по 1867 год. Законодатель, принимая закон о ее проведении указал, что если оценка растянется надолго, то будет неактуальной. К работам было привлечено порядка 7000 человек. Материалы, собранные специалистами, аккумулировались и анализировались комиссиями, которых было порядка 1300. Налоги устанавливались пропорционально доходности земель.

В Российской Империи работа по оценке земель стала аналогом такой работы в королевстве Виртемберг.

В 1893 году принят закон, согласно которому в каждой губернии были образованы губернские оценочные комиссии.

В составе комиссии был губернатор и его заместитель, губернский предводитель дворянства, управляющий казенной палатой, управляющий государственным имуществом, управляющий отделением государственного дворянского или крестьянского банка, представитель горного ведомства, глава губернского города.

В подчинении губернских оценочных комиссий были уездные оценочные комиссии, которые и должны были реализовать положения закона, а губернская комиссия осуществлять функции наблюдателя. При этом финансирование этих работ никем не осуществлялось.

В 1899 году новый законодательный акт изменил правила оценки, возложив на губернские оценочные комиссии полномочия по установлению общих принципов оценки и разрешение возникающих споров.

С 1 января 1899 г. всем уездным оценочным комиссиям из средств государственной казны выделялось по 1 миллиону рублей в год, после чего и началась работа по сбору сведений относительно земель.

Стандарты оценки стали разрабатываться только с 1912 года, причем поэтапно для разных функциональных категорий земли. Отдельно для фабрик и производств, позже для городских земель, пашен, садов и лесов. Более чем за 20 лет оценка так и не была завершена, работа велась

неравномерно, а вот денежные средства, выделяемые для этих целей, расходовались в полном объеме и регулярно.

Результаты оценки в разных губерниях порой кардинально отличались, это было обусловлено различными методами оценки, установленными губернскими оценочными комиссиями. Работы в целом велись бессистемно из-за отсутствия единого надзорного и контрольного органа, ведавшего делом оценки.

А. А. Русов в книге «Краткий обзор развития русской оценочной статистики» в 1912 году так охарактеризовал результаты этой работы «...уловить ценность и доходность имущества следовало бы посредством статистической переписи, произведенной в возможно короткий срок. Но это оказалось неосуществимо при тех средствах статистических знаний и умений, какими обладала наша страна при издании закона об оценке. Естественно поэтому, что методология оценочно-статистических работ должна была вырабатываться попутно с выполнением самих работ, как то было на деле и в западноевропейских государствах» [33].

Проведенный экскурс в историю зарождения кадастра наглядно показал, что кадастровая оценка недвижимости - сложный механизм, для четкой работы которого требуется не только политическая воля государства, но и консолидация усилий всех ветвей власти.

Для реализации поставленных задач в первую очередь требуется разработка оптимальной методологии с учетом специфики местных рынков недвижимости и общих принципов, установленных центральной властью. Кроме того необходимо устанавливать четкие сроки проведения кадастровых работ и выделять под эти цели финансирование.

## **Глава 2 Общая характеристика нормативно-правового регулирования земельного налога**

### **2.1 Сравнительный анализ нормативно-правового регулирования фискальной политики в части начисления и взыскания земельного налога**

В разных работах проводятся комплексные исследования существующих систем налогообложения, анализируются исторические предпосылки появления той или иной правовой структуры и формы взаимодействия различных государственных и фискальных структур.

За многие годы проведения таких работ накоплены обширные аналитические материалы по земельной и налоговой реформе в государствах с переходной и развивающейся экономикой.

Почти все аналитики и эксперты в этом вопросе констатируют огромную значимость земельного налога в политической, экономической сферах жизни общества и уделяют особенное внимание следующим элементам:

- рассмотрению земельного налога как системы специальных ограничений, вводимых на государственном уровне в целях сбалансированного развития политической и экономической деятельности государства;
- анализу эффективности налогового администрирования, в зависимости от того, как развивается система оформления прав на земельные ресурсы в том числе, с учетом возможного применения разных финансовых инструментов.

В любом случае все исследователи сходятся на необходимости детального учета каждого земельного участка как элемента планировочной структуры, как объекта прав и как источника дохода. Для указанных целей предлагается введение своего рода паспортизации земель, а именно переписи

каждого земельного участка с учетом его количественных, качественных и стоимостных характеристик.

Джудом Валлисом были сформулированы следующие основные элементы системы администрирования земельных правоотношений:

- юридические, направленные на структурированный подход к вопросам оформления права собственности на земельные участки;
- экономические, направленные на разработку четкой системы управления земельными ресурсами.

Такой подход действительно позволяет закрепить на государственном уровне систему управления земельными ресурсами, распределить полномочия по учету, оценке земельных ресурсов, а также по администрированию доходов от использования земли в структуре органов власти с учетом специфики объекта и субъекта права.

При этом немаловажным становится инструментарий реализации прав на землю не только как на объект налогообложения, но и как на недвижимое имущество, попадающее в систему обширного гражданского оборота и дающее его правообладателю ряд полномочий по использованию этого ресурса для получения выгоды. К данным возможностям можно отнести такие сделки с земельными участками, как ипотека, залог, аренда.

Немаловажным в указанных исследованиях является анализ влияния земельного налога на размер налоговых доходов соответствующего публично-правового образования. Учитывая, что этот доход является сугубо местным и остается в распоряжении муниципального образования по месту нахождения самого земельного участка, то отдача от этого ресурса весьма прозрачна. Анализ этой составляющей местных доходов позволяет в полной мере проанализировать не только уровень собираемости налога, но и в целом инвестиционный потенциал того или иного населенного пункта, работу органов власти по вовлечению в оборот свободных земель, а соответственно, и создание благоприятного инвестиционного климата для развития. В случае перекоса в соотношении земель и получаемого дохода в ту или иную сторону



можно сделать выводы и о перспективах развития, и о «маломобильности» органов местного самоуправления.

Иностранные исследовательские работы подтверждают высказанную позицию о руководящей роли институционального подхода, позволяющего проанализировать, как облагается налогом земельный участок с точки зрения права и экономики.

Наглядно раскрывает западную систему налогообложения Л. Г. Григорьева, проведя анализ и сравнение на примере европейских государств. Она говорит о недопустимости установления налогов, нарушающих единое экономическое пространство государства. Принцип единства системы налогов обусловлен необходимостью достижения равновесия между правом государства и муниципальных образований устанавливать налоги, с одной стороны, и соблюдением основных прав и свобод человека и гражданина и обеспечением единого экономического пространства - с другой [12].

Государство на законодательном уровне может устанавливать исчерпывающий перечень налогов и сборов как на территории всего государства, так и на местном уровне, при этом необходимо учитывать свободу действия органов власти, которым делегируются те или иные полномочия, даже если они носят факультативный характер и полностью подчиняются принципу единства системы налогов.

Налогообложение земель в мировой практике достаточно многообразно, что обусловлено в первую очередь сложившимися традициями и историческим опытом. Различие систем налогообложения в зарубежных странах касается объекта налогообложения, ставок земельного налога и механизмов взимания.

В зарубежной практике очень распространена фискальная система поимущественного налогообложения недвижимости, в частности объектом налогообложения выступает имущественный комплекс, состоящий из земельного участка и находящегося на нем объекта недвижимого имущества.

Налогооблагаемая база при этом формируется исходя из рыночной стоимости всего комплекса, функционального назначения объекта и его доходности. Подобный метод определения стоимости объекта весьма интересен. При проводимой оценке такого имущественного комплекса используется одна из двух общепринятых систем, которая направлена на установление «истинной» цены недвижимости. Суть этих методов заключается в следующем:

- в первом варианте стоимость определяется исходя из совокупного анализа капитальных затрат на содержание недвижимости и арендной платы, дохода возможного к получению от эксплуатации актива. В этом случае за основу берется принцип капитализации, возможной прибыли от долгосрочной ренты;
- во втором случае происходит оценка ликвидности земельного участка без объекта, то есть оценивается потенциальный спрос на землю как объект для вложения инвестиций.

Что касается нормативно-правового регулирования системы налогообложения, а также его администрирования, то в разных странах Европы существуют различные подходы.

В Германии, например, объектом налогообложения является земельный участок, земельный налог относится к местным доходам, полномочия по его администрированию отнесены к компетенции общин. Для всех земель соответствующего муниципалитета ставка земельного налога определяется на вышестоящем уровне, а надбавка к этой ставке регулируется на местном уровне - общинами. Ставки земельного налога отличаются в зависимости от типа земель. Как правило, это три категории: земли лесного фонда, земли сельскохозяйственного назначения и прочие наделы. А вот регулирующие, повышающие коэффициенты устанавливаются дифференцированно, в зависимости от плательщика. Например, предприниматель будет платить чуть больше фермера, фермер чуть больше частного владельца. При этом принятие на общем собрании горожан

решения о строительстве новой детской площадки или теннисного корта может повлечь увеличение платежей только с земель, которые находятся в радиусе километра от планируемого объекта, а жители другого района будут платить за развитие своей территории.

От уплаты земельного налога освобождаются земли, используемые в образовательных, религиозных, научных целях.

Особое внимание стоит уделить налогообложению частных владений. В случае если на земельном участке расположен индивидуальный жилой дом, ставка земельного налога зависит от стоимости этого объекта. Чем выше стоимость дома, тем выше ставка налога [19].

В Чехии подлежит налогообложению недвижимость как имущественный комплекс. В случае если объект на земельном участке отсутствует, например, на землях сельскохозяйственного назначения, то при исчислении налога учитывается ликвидность и плодородность почвы. Также ставка земельного налога зависит от количества людей, проживающих в населенном пункте.

Что касается льгот по налогообложению, то с учетом общего вектора стимулирующей экономики страны от уплаты налога вообще освобождены земли сельскохозяйственного назначения до 10 га, с низкой производительностью или ограниченные в обороте.

Во Франции в рамках государственной программы децентрализации размер местных налогов зависит от потребностей местных бюджетов. Следует отметить, что земельный налог составляет порядка 45 % от общего объема местных налогов.

Земельный налог рассчитывается в зависимости от назначения недвижимого имущества, расположенного на земле, а вот земли сельскохозяйственного назначения имеют существенное послабление вплоть до полного освобождения в случае неиспользования этих земель по причинам, независящим от владельца. Освобождаются от уплаты земельного налога пожилые люди в возрасте старше 75 лет, инвалиды,

малообеспеченные, органы государственной власти и местного самоуправления.

В Нидерландах взимается налог с недвижимости, оценка которой осуществляется раз в четыре года. Налог платят и собственники этой недвижимости, и ее арендаторы. Для собственника ставка установлена в размере 3,6 %, а для арендатора - 2,7 %. Кроме ставок арендной платы за землю, муниципалитеты вправе ежегодно вводить регулирующие коэффициенты, так называемые тарифы, в целях регулирования объемов пополнения бюджета.

Льготы по земельному налогу отсутствуют, но в индивидуальном порядке землепользователь вправе обратиться за преференцией, причем каждое муниципальное образование самостоятельно выбирает форму и порядок предоставления льгот.

В Канаде аналогичная система налогообложения недвижимого имущества, также муниципалы устанавливают ежегодные тарифы для налогообложения, в зависимости от планируемых затрат.

Базой исчисления налога на имущества в Швеции выступает оценочная стоимость, равная 75% рыночной стоимости. Ставка налога на имущество для объектов жилого назначения составляет 1,5%, для объектов коммерческого назначения 1%, а под производственными объектами – 0,5%.

Имущество организаций обороны и безопасности страны, транспорта, здравоохранения и образования, социального обеспечения, государственного и муниципального управления от уплаты налога на имущество освобождены, что перекликается и с российскими налоговыми преференциями при уплате налога на землю, но получателем налога в Швеции является государство.

В Румынии одним из местных налогов является налог на недвижимость, который начисляется на находящиеся в собственности и арендуемые у государства здания и земли.

Наиболее высокий доход от использования земли получают муниципалитеты в США: он составляет около 80 % местных налоговых

доходов. Способ определения этого налога во всех штатах практически идентичен и представляет собой налог на недвижимость, уплачиваемый в бюджеты местных органов власти и начисляемый на основе рыночной стоимости земельных участков и зданий.

На ставку земельного налога влияет разрешенное использование земли и недвижимого имущества, расположенного на ней, это же учитывается при определении рыночной стоимости таких объектов. Однако в разных штатах способы определения стоимости различаются, в среднем жилые дома для налогообложения оцениваются в размере 30 % от их рыночной стоимости, свободные земельные участки в размере 23 % от их рыночной стоимости. Подлежащая налогообложению стоимость может достигать даже до 4 %. Сама же оценка земель проводится один раз в пять лет.

Земли сельскохозяйственного назначения облагаются налогом, определяемым как разница между доходом от сельскохозяйственной деятельности и производственными затратами. Прибыльность сельскохозяйственных земель в разных штатах определяется по-разному, но с учетом природных свойств земель, урожайности.

В Бельгии построена двойная система налогообложения, поскольку каждый участок и здание считаются источниками потенциального или реального дохода, который является кадастровым доходом и учитывается как стоимость аренды. Размер этого налога составляет для некоторых владельцев трехкратный размер арендной платы.

Есть еще в Бельгии земельный налог стимулирующего характера. Введен он был в 1962 году Законом об урбанизации, который предполагает взимание налога за пустующие земли и имеет своей целью борьбу с незастроенными территориями. Его задача - побуждение владельцев земель застраивать их или продавать, поскольку налог является своего рода дополнительным штрафом для неактивно использующих ресурсы владельцев.

Налогообложение недвижимости в Великобритании можно в целом охарактеризовать следующими принципами:

- это единственный доход для местных органов власти;
- субъектом налогообложения является арендатор;
- размер налога определяется исходя из арендного дохода и начисляется на чистый рентный доход.

Освобождены от уплаты налога частично владельцы сельскохозяйственных угодий, объектов коммунального-бытового назначения, объектов, находящихся в собственности государства или муниципалитета.

Изучение системы налогообложения в зарубежных странах показывает, что нет идеальной модели налогообложения земли, что обусловлено влиянием политики, исторических традиций. Несмотря на то, что во многих странах мира земельный налог является источником пополнения местных бюджетов, его доля по отношению к прочим доходам очень невысока.

Что касается отечественной системы налогообложения земельных участков, то особо следует отменить введение понятия «земельный налог» в Налоговый кодекс Российской Федерации [20].

После принятия Федерального закона от 29.11.2004 № 141-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» Налоговый кодекс Российской Федерации был дополнен главой 31 «Земельный налог», которая установила основные принципы определения земельного налога с учетом всех факторов, а также отменила большую часть положений Закона РФ «О плате за землю».

В соответствии с НК РФ администрирование земельного налога осуществляется налоговыми инспекциями, установление ставок земельного налога отнесено к полномочиям органов местного самоуправления, учет и

ведение единого государственного кадастрового реестра осуществляется управлениями Росреестра, определение налогооблагаемой базы - субъектами РФ, ну а поступает этот налог в местные бюджеты.

Таким образом, законодатель разделил между различными органами власти полномочия не только по определению элементов в структуре формулы земельного налога, но и по администрированию налога, по учету объекта и субъекта права.

Несовершенство нормотворческого процесса на местах обусловлено отсутствием специфического подхода к системе местных налогов. Государству следовало бы дать более широкие полномочия органам местного самоуправления по обеспечению поступления земельного налога в местные бюджеты.

## **2.2 Сравнительно-правовой анализ администрирования земельного налога**

Налоговому администрированию посвящены различные исследования отечественных и зарубежных юристов, которые неоднократно представляли свои точки зрения в литературных источниках. В данных трудах в целом заостряется внимание на ключевых аспектах, позволяющих проанализировать налоговые органы с точки зрения институциональных, организационных, правовых аспектов и оптимизации их положения в системе финансовых органов.

Само понятие «администрирование», как термин, по мнению многих исследователей, не имеет законом установленного статуса, а является по сути сленговым определением функциональных полномочий фискальных органов [39].

В. М. Фокин в своих работах идентифицировал понятие «администрирование» с контрольно-надзорными функциями отдельного органа в структуре государственной налоговой системы, при этом делая

акцент на несостоятельности такого подхода ввиду более значительных и емких требований современного общества к фискальному аппарату.

Таким образом, для систематизации признаков, отличающих систему администрирования земельного налога, необходимо проведение детального анализа не только понятийного, но и функционального значения этого термина.

Для достижения поставленной цели рассмотрим концепцию В.М. Фокина, который довольно-таки подробно проанализировал мнения различных ученых по этому поводу, рассмотрев налоговое администрирование.

С одной стороны им были рассмотрены правовые взаимоотношения, возникающие в процессе администрирования в целом, с учетом правовых административных последствий. С другой стороны - как исключительно функциональная взаимосвязь, возникающая при наступлении тех или иных условий, для осуществления конкретных действий.

Кроме того, им рассмотрена проблематика налогового учета в целом, изучены возможные препятствия, не позволяющие налоговой системе функционировать должным образом.

При этом администрирование сведено исключительно к функциональному аспекту управления, включающему в себя оптимальное распределение ресурсов для достижения поставленных целей, организацию деятельности по осуществлению поставленных задач, обеспечение этой деятельности путем конструктивного контроля, анализ деятельности.

Особенно подчеркивается, что администрирование – это основной механизм реализации фискальных функций. Кроме того, делается акцент на наличии всеобъемлющей нормативной базы, в полном объеме регулирующей сферу администрирования.

В целом в отечественной доктрине выделяются такие элементы налогового администрирования, как налаженное взаимодействие между администраторами и субъектами налогообложения, достигаемое



исключительно грамотным нормативно-правовым регулированием, и получение конечного результата путем разработки подходящего для этих целей инструментария.

Ученым Д. В. Винницким сделан вывод о том, что столь многогранная функциональная нагрузка на администрирование земельного налога не позволяет выделить понятийную суть этого инструмента фискальной политики, в связи с чем он обосновал нецелесообразность нормативного закрепления термина «налоговое администрирование».

По мнению Д. В. Винницкого, термин «налоговое администрирование», закрепленный на законодательном уровне, сужает смысл этого процесса до уровня взаимодействия двух субъектов - администратора и администрируемого, что не совсем вписывается в общепринятую схему администрирования земельного налога [7].

М. В. Карасева также подчеркивает неоднозначное объяснение понятия «налоговое администрирование». Буквальная трактовка этого термина сводит все функции данного процесса к администрированию налоговых доходов бюджета. В более широком смысле - охватывает серьезную и значимую функциональную взаимосвязь различных структур и органов власти, регулирующих в пределах своей компетенции различные процессы.

Термин «администрирование» в зарубежной литературе раскрывается как основа масштабного процесса, осуществляемого в процессе реализации фискальной политики государства. При этом оно представляется не как инструмент взимания налога, а как процесс взаимодействия. В то же время налоговое администрирование призвано стать залогом стабильного взаимодействия, направленного на создание надежной, основанной на праве налоговой системы, что особенно актуально в развивающихся странах.

Однако общее состояние налоговой системы зачастую вызывает затруднения в реализации возложенных на нее административных функций, что в первую очередь обусловлено несовершенством нормативного

правового регулирования и противоречивостью налогового законодательства [46].

П. М. Годме высказался по этому поводу следующим образом: «Колебания налоговой политики, которые могут быть объяснены соображениями экономического порядка, тем не менее снижают авторитет налогового законодательства» [9].

Кроме того, зарубежные исследователи связывают администрирование земельного налога с состоянием земельных ресурсов в целом. По их мнению, количество земли, ее характеристики, ликвидность напрямую воздействуют на структуру фискальных органов, формируют потребность в тех или иных профильных специалистах, объеме финансирования их деятельности и создают предпосылки для коррупционных факторов, вызванных большим оборотом земель.

Также акцентируется внимание на взаимосвязи администрирования земельного налога с ведением информационной базы, кадастровой основы всех фискальных результатов, которая объединяет в себе все составляющие аналитического учета объектов налогообложения и владельцев земли. Указывается на прямую зависимость всего фискального процесса от точности и наполненности информационных ресурсов.

С учетом специфики ведения кадастра в разных регионах и странах наполняемость кадастровой базы имеет различные источники, а также смысловые и функциональные нагрузки. Но остается неоспоримой необходимостью отражения достоверных сведений о земельном участке, позволяющих идентифицировать его как объект налогообложения (кадастровый номер земельного участка, его площадь, местоположение, разрешённое использование, категория земель). Также важно отразить все сведения о субъекте права, собственнике земельного участка, его персональные данные, такие как фамилия, имя, отчество, дата рождения, адрес проживания и другие, позволяющие безошибочно определить плательщика земельного налога.

Все вышеперечисленное демонстрирует необходимость структурирования и систематизации механизма взаимодействия различных органов и ведомств для достижения единой цели – администрирования земельного налога для обеспечения стабильного пополнения бюджета.

Таким образом, администрирование консолидирует элементы различных систем, поскольку требует объединения в одном «финансовом кластере» данных из разных источников, операторами которых выступают несвязанные организации.

В этой связи чешские исследователи П. Мркывка, Я. Нэцкар, Д. Шрамкова вообще интерпретируют налоговое право как часть финансового права, его подсистему.

Это обусловлено тем, что министерству финансов делегированы полномочия по обеспечению деятельности территориальных финансовых органов, таможен, налоговых органов, кадастровых структур.

Поскольку Чешская Республика является выходцем из стран социалистического лагеря, такие предпосылки вполне закономерны и для республик бывшего Советского Союза.

В странах с переходной экономикой органы местного самоуправления являются зависимыми от экономического состояния региона, политического строя и уровня заинтересованности бизнеса в соблюдении баланса интересов, что отражается на их полномочиях в сфере налогообложения.

Наиболее интересные выводы представлены исследователями международного проекта «Местное и региональное налоговое администрирование в странах с переходной экономикой»:

- налоговые реформы не должны иметь уникального теоретического обоснования, а должны базироваться на уже достигнутом в различных странах практическом опыте. Так, в Чехии положительные сдвиги в налоговом администрировании появились после вступления этой страны в Европейский союз;

- внедрение новых административных процедур должно происходить постепенно, поскольку с учетом уже сложившихся общественных традиций гражданское общество в странах с переходной экономикой крайне негативно воспринимает любые финансовые изменения;
- значительное внимание должно быть уделено квалификации управленческих кадров как первому звену в цепочке фискальной политики, исключая влияние личных и политических связей на результаты оказываемых услуг. Необходимо провести тотальную переподготовку специалистов с учетом кардинального усовершенствования всех сопутствующих отраслей экономики и кадастра.

Связь идеалов демократии и рыночной экономики стала предметом исследования европейских ученых. На примере Китая был сделан вывод о том, что развитие рыночной экономики и финансового права не всегда являются результатом демократизации. Политическая стабильность - вот залог успешного развития всех экономических направлений.

Развитие финансовой политики в странах с переходной экономикой было сопряжено также с одновременным внедрением института частной собственности. Экономике невозможно было стабилизировать без полной или частичной приватизации промышленного, аграрного секторов. В этой связи, понимая, что в процессе перехода государственных активов в частную собственность, бизнес нес колоссальные издержки, учитывая, что развитие бизнеса на базе существующих объектов невозможно без их модернизации, государство, чтобы стимулировать процесс передачи неликвидных активов из государственной собственности в частную, вынуждено было вводить в систему фискальной политики ряд послаблений.

В. А. Аронов и В. А. Кашин, проанализировав многогранный опыт зарубежных стран, сформулировали положение о том, что «...наибольший

эффект достигается за счет централизации всей работы по налогам в едином ведомстве...» [4].

По мнению ученых, необходимо создать единое ведомство, вбирающее в себя все функции по ведению кадастрового учета, идентификации объектов и субъектов налогообложения, начислению налоговых платежей, ведению претензионно-исковой работы и так далее. Однако на практике, учитывая множество моделей локального управления в различных политических и финансовых доктринах, тем более из-за специфики администрирования земельного налога, являющегося местным налогом, образование данного ведомства, по крайней мере в ближайшее время, невозможно.

Анализ моделей администрирования местных налогов в целом показывает их прямую зависимость от уровня экономического развития страны, при этом в контексте локального администрирования данная ситуация изучена недостаточно подробно.

Европейские страны ищут универсальные пути оптимизации усилий местной администрации в целях повышения эффективности налогового администрирования, соблюдая баланс интересов бизнеса в плане адекватности налоговой нагрузки.

Следует отметить, что полномочия по установлению земельного налога у местных властей в европейских странах выше, чем в России. В частности, органы местного самоуправления могут устанавливать дополнительную финансовую нагрузку на плательщиков земельного налога если, например, требуется произвести важные для муниципального образования капитальные вложения в инфраструктуру. На западе для жителей городов уже давно стало нормой самостоятельно принимать решения о целесообразности нового строительства объектов социального назначения за счет горожан, и они не против внести свою лепту в этот процесс путем перечисления в городской бюджет повышенной налоговой платы.

Например, в Швеции, Великобритании, Германии имущественные налоги являются главными источниками дохода местных бюджетов.

Принятие общего налогового законодательства в этих странах – задача государства, а вот его реализация относится к полномочиям местного самоуправления.

Есть в западной финансовой системе примеры негативного влияния общегосударственного законодательства на возможности местного самоуправления в вопросах земельного налога. Выражается это в установлении предельных налоговых ставок, введении дополнительных налоговых льгот или системы дифференцированного распределения налоговых поступлений в бюджеты различных уровней.

К примеру, в Чешской Республике в местный бюджет поступает только 0,2 % от суммы всех имущественных налогов.

В Венгрии местные органы власти имеют право вводить налоги на недвижимость, налоги на необработанные участки земли и налоги на туризм. В пределах юрисдикции местного органа власти налоговые обязательства возникают в связи с собственностью, другими финансовыми активами, с занятостью, временным пребыванием, в связи с предпринимательской деятельностью, определенной в Акте о местных налогах. В Венгрии местные налоги имеют большую значимость в системе местных финансов, чем в других странах. Такие налоги составляют 2.1 % от валового внутреннего продукта [49].

В налоговой системе Российской Федерации земельный налог занимает особое место. Несмотря на сравнительно невысокую долю земельного налога в общем объеме доходных поступлений, он выступает в качестве важного источника формирования местных бюджетов.

Земельный налог как один из регулярных и стабильных доходов государства существует с древних времен. Земля как объект налогообложения, имеющий свои индивидуальные характеристики с учетом специфики месторасположения, площади, доходности, а также целей использования, позволяет государству регулировать размер этого платежа путем введения дифференцированного метода.

В России переход от фиксированных платежей за землю к исчислению земельного налога с учетом многофакторного подхода произошел с 1 января 2005 года, когда в соответствии с уже упоминавшийся Федеральный закон от 29.11.2004 № 141-ФЗ в Налоговый кодекс Российской Федерации была введена глава 31 «Земельный налог».

Вместо использования в качестве налоговой базы площади земельного участка, которая для исчисления налога умножалась на ставку, и регулирующих коэффициентов налоговая база стала определяться исходя из кадастровой стоимости земельного участка, которая определяется на основе отчета о кадастровой оценке земель с учетом таких факторов, как доходность земельного участка, его отдаленность от объектов коммунальной инфраструктуры и селитебной территории. Определение кадастровой стоимости земли отнесено к функциям субъектов Российской Федерации и должно было стать залогом аргументированного определения размера платы за землю.

Кроме того, органам местного самоуправления делегированы полномочия по установлению ставок земельного налога на территории своего муниципального образования.

На основании изложенного и с учетом специфики административного и кадастрового деления земель на территории Российской Федерации в местные бюджеты должны поступать существенные доходы от уплаты земельного налога. Однако согласно Справке «О поступлении администрируемых ФНС России доходов в 2019 году», размещенной на сайте Федеральной налоговой службы, поступления земельного налога в 2019 году составили 184,3 млрд рублей (14 % всех поступлений имущественных налогов; 4,38 % от суммы всех налогов, поступающих в местные бюджеты).

Возникает вопрос: почему самый большой в количественном выражении ресурс нашей страны дает столь маленький доход в местные бюджеты, страдающие от колоссального дефицита? Почему доходы от столь

существенного имущественного ресурса несоразмерны, тем более что в соответствии с Государственным (национальным) докладом о состоянии и использовании земель в Российской Федерации площадь земельного фонда Российской Федерации на 1 января 2019 года составила 1 712 519,1 тыс. га без учета внутренних морских вод и территориального моря [10].

Анализ законодательства, регламентирующего порядок исчисления и администрирования этого налога, показывает, что реальные возможности органов местного самоуправления в указанном вопросе, несмотря на закреплённые законом широкие полномочия, имеют значительные ограничения, установленные тем же законодательством.

Налоговым кодексом Российской Федерации установлен обширный перечень земель, освобожденных от уплаты земельного налога или не являющихся вообще объектами налогообложения.

К таким земельным участкам относятся земельные участки:

- из состава земель лесного фонда;
- занятые особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;
- занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;
- входящие в состав общего имущества многоквартирного дома;
- занятые государственными природными заповедниками и национальными парками;
- занятые зданиями, сооружениями, в которых размещены для постоянной деятельности Вооруженные силы Российской Федерации, другие войска, воинские формирования и органы, зданиями, сооружениями, в которых размещены военные суды;
- занятые объектами организаций федеральной службы безопасности; объектами организаций органов государственной охраны;



- занятые объектами использования атомной энергии, пунктами хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ;
- занятые объектами, в соответствии с видами деятельности которых созданы закрытые административно-территориальные образования;
- занятые объектами учреждений и органов Федеральной службы исполнения наказаний;
- занятые воинскими и гражданскими захоронениями;
- занятые инженерно-техническими сооружениями, линиями связи и коммуникациями, возведенными в интересах защиты и охраны Государственной границы Российской Федерации.

Изучение перечня объектов, правообладатели которых освобождены от уплаты земельного налога, позволяет сделать вывод, что большая часть из них находится в управлении федеральных органов власти, а сами земельные участки находятся в федеральной собственности.

Стоит отметить, что право федеральной собственности по состоянию на 1 января 2019 года зарегистрировано на земельные участки площадью 995 293,4 тыс. га, что составляет более 63 % от общей площади земель, находящихся в государственной и муниципальной собственности.

В частной собственности находится 133082,9 тыс. га земельных участков, что составляет 7,8 % земельного фонда страны. Из них площадь земельных участков, находящихся в собственности граждан, составила 112120,4 тыс. га, или 6,6 %, в собственности юридических лиц находились 20962,5 тыс. га, или 1,2 % земельного фонда России.

Таким образом, можно сделать вывод, что государство, наделившее органы местного самоуправления правом получения земельного налога за земли, расположенные в границах муниципальных образований, сократила реальные источники получения дохода, ограничив их в обороте.

Кроме установленных государством налоговых преференций по земельному налогу в отношении собственных земель, федеральным законодательством установлена возможность пересмотра налоговой базы.

При исчислении земельного налога кадастровая стоимость земельного участка может быть оспорена заинтересованным лицом и уменьшена. Так, собственники земли обращаются к независимым оценщикам, которые определяют стоимость земельных участков в два, а то и в десять раз ниже установленной кадастровой.

В результате стихийного установления кадастровой стоимости земли в размере ее рыночной стоимости происходит снижение поступлений от уплаты земельного налога в местные бюджеты.

Также с каждым годом все хуже обстоят дела и с администрированием земельного налога. Как уже говорилось, администрирование включает в себя выявление субъекта и объекта налогообложения, начисление налога, доведение информации до плательщика, контроль поступления и осуществление действий по взысканию просроченной задолженности.

Оптимизация фискальных органов, проводимая в последние годы в нашей стране, фактически отдалила администраторов земельного налога от мест расположения объектов и субъектов налогообложения. Структурные подразделения налоговых органов на местах упразднены, региональные отделения свели работу по начислению земельного налога к электронному взаимодействию с органами государственного кадастрового учета и картографии. Органы местного самоуправления не могут контролировать объем поступающих и выпадающих доходов, поскольку не располагают информацией о начислении и оплате земельного налога «посубъектно». Кроме того, нет возможности произвести мониторинг ситуации и проверить, насколько актуальны передаваемые в налоговую инспекцию сведения из соответствующего управления Росреестра.

Наличие пробелов и коллизий в налоговом законодательстве не позволяет получателю земельного налога в полной мере реализовать свое право на компенсацию ущерба, причиняемого от использования ресурсов, расположенных в границах муниципальных образований, и блокирует возможность пополнения местных бюджетов.

### **Глава 3 Система нормативного правового регулирования земельного налога в Российской Федерации**

На сегодняшний день в Российской Федерации действует четкое законодательство, регламентирующее фискальную политику. На первый взгляд может показаться, что оно максимально точно определяет формирование конкретных видов налогов и сборов и учитывает особенности различных субъектов и объектов права. Иными словами, налог на недвижимость, подоходный налог, транспортный налог и другие – все это части единой системы налогообложения, но каждая область требует индивидуального подхода для того, чтобы система работала эффективно и справедливо.

Однако на практике получается, что действующее законодательство, регламентирующее вопросы, связанные с идентификацией земельного участка как объекта недвижимости, объекта частной собственности и объекта налогообложения, содержит ряд противоречий и коллизий в нормативном правовом регулировании этого вопроса.

Для того, чтобы рассчитать земельный налог, умножают кадастровую стоимость участка на фиксированную ставку земельного налога.

Кадастровая стоимость земельного участка – установленная для конкретного земельного участка цена, зависящая от индивидуальных характеристик этого объекта, ставка земельного налога – процент, установленный органом местного самоуправления в определённых федеральным законодательством пределах, он может быть не более 0,3% и 1,5 % и зависит от типа участка. Оплатить начисленный земельный налог должен субъект права (налогоплательщик), определенный таковым в соответствии с действующим законодательством.

Налоговый Кодекс Российской Федерации определяет налогоплательщика как частное лицо или организацию, у которой есть облагаемый налогом земельный участок. Для того, чтобы обязанность по

уплате налога легла на определенное физическое или юридическое лицо, оно должно обладать земельным участком на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Гражданский Кодекс Российской Федерации определяет земельный участок как недвижимое имущество и требует от владельцев регистрировать его в Едином государственном реестре недвижимости (ЕГРН). Только так можно стать полноценным правообладателем. Соответственно, каждый занесенный в реестр объект собственности облагается земельным налогом, который собственник обязан уплачивать в установленные сроки [11].

Интересен факт, что на практике налоги платят и те люди, недвижимое имущество которых в ЕГРН не занесено. Так произошло потому, что некоторые граждане нашей страны получили участки и иную недвижимость в собственность до того, как современное законодательство вступило в силу. Самый простой пример: люди, получившие землю еще во времена СССР - когда ни реестр, ни действующий Гражданский кодекс еще не существовали.

Законодательство в нашей стране регулярно меняется, поэтому нормы, ставки и особенности уплаты налогов, также как и сами данные в базе ЕГРН, могут быть неполными.

Разберем сказанное на примере.

На сегодняшний день действует Федеральный закон от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости». Согласно ему, ранее выданные свидетельства на право пользования землей признаются действующими со всеми вытекающими последствиями для правообладателей, в том числе и по обязанности уплаты земельного налога. А права на землю начали возникать далеко до появления в правовом поле действующих в настоящий момент нормативных правовых актов.

В частности, в 1948 году было определено, что участки для строительства не покупаются гражданами, а выдаются им в бессрочное пользование за счет населенного пункта, земельного или лесного

государственных фондов. А в 1970 году вышел указ, согласно которому все владельцы приусадебных земельных участков и огородов могут сохранять их в тех же размерах, что были допустимы законодательством ранее. А для тех, кто получал участки уже позже декабря 1970 года, правила владения (бессрочного пользования) были другими.

В правовых актах, которые сопровождали преобразования в сфере земельных отношений, ничего не говорилось о форме документов, удостоверяющих право граждан на земельные участки, и зачастую эти документы вообще не содержали сведения, необходимые в полном объеме для идентификации объекта и субъекта права.

Только в 1991 году были приняты единые формы государственного акта, утверждающего право собственности на земельные участки. С 1992 года эти акты начали применяться в новом, федеративном режиме. Люди получили право на частную собственность, бессрочную аренду и наследуемое владение недвижимым имуществом. Постепенно в единый реестр собирались сведения обо всех земельных участках и их владельцах. Те участки, что были закреплены за определенными физическими и юридическими лицами до 1997 года, когда вышел федеральный закон, регламентирующий государственную регистрацию прав на недвижимость, также были зарегистрированы в ЕГРН: сведения о них передавались местными налоговыми органами и органами самоуправления.

В связи с принятием федеральных законов от 23.07.2013 № 248-ФЗ и от 02.05.2015 № 113-ФЗ органы местного самоуправления перестали предоставлять в налоговые органы информацию о правообладателях земли, права на которую у них возникли до введения в действие закона о государственной регистрации права собственности.

Естественно, такая расплывчатость в определении субъекта налогообложения породила определенную судебную практику.

Если у юридического или физического лица отсутствует документ, подтверждающий его право собственности, право постоянного (бессрочного)

пользования или право пожизненного наследуемого владения на определенное недвижимое имущество, то это не освобождает это лицо от уплаты земельного налога. Иными словами, если человек не может подтвердить, что он – собственник, то это вовсе не означает, что он – несобственник и не должен выполнять соответствующие обязанности перед государством.

Прямого противоречия при этом не возникает, однако мы точно можем сказать, что в нынешней системе налогообложения нет единообразного подхода к обложению налогом земельных участков.

Также налогом должны облагаться те земельные участки, которые находятся на территории муниципального образования, где действует налог. Однако в Налоговом кодексе нашей страны нет четкого определения, что такое «земельный участок» в юридическом смысле.

Учитывая, что для целей налогообложения земельным налогом, исходя из сути этого платежа, необходима чёткая определенность в понятии предмета налогообложения, его индивидуальных характеристик, решение данного вопроса стало предметом исследования судов.

Юридическая трактовка понятия «земельный участок» есть в Земельном кодексе Российской Федерации. Согласно пункту 3 статьи 6 Земельного кодекса Российской Федерации - «Земельный участок как объект права собственности и иных предусмотренных настоящим Кодексом прав на землю является недвижимой вещью, которая представляет собой часть земной поверхности и имеет характеристики, позволяющие определить ее в качестве индивидуально определенной вещи» [13]. При этом, исходя из положений статей 130 и 131 Гражданского кодекса Российской Федерации, земельные участки являются объектами недвижимости, права на которые подлежат государственной регистрации. Таким образом, именно эта характеристика позволяет определить земельные участки, которые облагаются налогом в Российской Федерации. Если, например, у участка границы будут уставлены незаконно (то есть у них нет официального

подтверждения и регистрации), то обложить его налогом не получится – просто потому, что с юридической точки зрения участка с таким местоположением и площадью существовать не будет.

Объектом налогообложения земельный участок становится только тогда, когда в отношении него будут проведены кадастровые работы по определению координат поворотных точек углов, согласованы в соответствующем порядке его границы, утверждена соответствующим органом власти схема и земельный участок будет поставлен на государственный кадастровый учет.

Как уже отмечалось, в налоговом законодательстве содержится перечень земельных участков, которые, несмотря на соблюдение вышеперечисленных принципов оформления прав, не могут подлежать обложению земельным налогом. К исключениям относятся:

- земельные участки, которые перестали официально признаваться Российской Федерацией пригодными к использованию и ведению на них деятельности (изъятые из оборота);
- земельные участки, которые были ограничены в использовании в соответствии с законами РФ (например, на них могут стоять памятники культурного наследия, и по-другому использовать этот участок нельзя – налог за него платить тоже не нужно);
- земельные участки, которые входят в состав земель, принадлежащих к лесному фонду;
- земельные участки, которые находятся в составе водного фонда, а также те, которые заняты водными объектами в соответствии с законодательством РФ;
- земельные участки, на которых располагаются многоквартирные дома, эти площади входят в состав общего имущества и не облагаются налогом (однако собственники квартир платят налоги за те площади, которые принадлежат лично им).

Несмотря на установленную законом четкую формулировку перечня таких земельных участков, часто возникают вопросы, относится ли конкретный земельный участок к изъятым или ограниченным в обороте.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, проанализировав нормы действующего законодательства, содержащие понятие и виды земель, изъятых из оборота, и земель, ограниченных в обороте, определил, что к таковым в первую очередь относятся земли, занятые находящимися в общегосударственной собственности объектами, зданиями, сооружениями, которые используются для постоянной деятельности соответствующих органов власти (Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2009 № ВАС-9450/09) [21].

Образно говоря, если орган государственной власти обладает земельными участками, предоставленными ему на праве постоянного бессрочного пользования, и разрешенное использование этих земель соответствует ограниченным в обороте землям, то для получения льготы по земельному налогу он должен доказать, что использование земли действительно неразрывно связано с основным видом деятельности этой структуры. Так, например, если на землях Министерства обороны окажется объект недвижимого имущества, не относящийся к Вооруженным Силам РФ, то этот земельный участок не будет считаться ограниченным в обороте и за него нужно будет платить земельный налог.

Изучение споров, которые возникают при применении требований НК РФ, демонстрирует, что главной их предпосылкой являются трудности, которые связаны с использованием применяемых в этом контексте понятий, определение которых содержится в остальных отраслях права.

К примеру, кассационная инстанция признала необоснованными действия налоговой инспекции по включению в расчет земельного налога территории земельного участка, ограниченной в использовании водным объектом - мелиоративным каналом в составе водного фонда, и признала



законными действиями налогоплательщика по исключению из налоговой базы кадастровой стоимости ограниченного в использовании земельного участка.

Для того чтобы принять это решение, суд обратился к списку пяти исключений: земельных участков, не облагающихся налогом. К ним относятся и те участки, которые заняты водными объектами (в соответствии с законами РФ) и потому ограничены в обороте. Согласно Водному кодексу РФ, к таким участкам относятся не только земли, на которых расположены водоемы (естественные или искусственно созданные), но и те, на которых располагаются гидротехнические сооружения. В вышеупомянутом споре (дело № А21-7317/2006) рассматривался вопрос о налогообложении участка, на котором располагается мелиоративный канал, то есть водный объект. Поэтому, согласно постановлению ФАС СЗО от 6 августа 2009 года, этот участок не облагается земельным налогом.

Вступившие в силу в 2010 году изменения в закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и ЗК РФ в целом заставили пересмотреть существовавший на протяжении многих лет стабильный порядок в фискальной политике, гарантирующий прогнозируемые поступления земельного налога в местные бюджеты. Было внесено несколько поправок.

Одна из них – в статью 66 Земельного кодекса. Внесенные изменения гласили, что после того, как у земельного участка определяется рыночная стоимость, его кадастровая стоимость должна быть приравнена к рыночной. Здесь необходимо обратить внимание на тот факт, что рыночная цена определенного участка и/или расположенного на нем недвижимого имущества может меняться достаточно сильно и быстро. Причиной могут быть разные факторы: рост курса валют, различные происшествия, повышение или понижение престижа района и так далее. Особенно резкий рост в стоимости земли был отмечен в 1998 году - после дефолта. На сегодняшний день в столицах регионов и быстро развивающихся городах стоимость недвижимого имущества также постоянно растет.

В результате землепользователи получили возможность при оспаривании итогов государственной кадастровой оценки собственной недвижимости предоставлять отчет, в котором отражается реальная рыночная цена (определенная независимым оценщиком, имеющим право на такую деятельность). Этот документ использовался для того, чтобы изменить кадастровую стоимость земельного участка в базе государственных данных.

В соответствии со статьей 24.18 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29.07.1998 № 135-ФЗ споры о государственной кадастровой оценке участков могут быть решены во внесудебном порядке. Любое заинтересованное лицо может оспорить установленную кадастровую стоимость участка без обращения в суд - лишь направив документы в территориальные комиссии, созданные под руководством управления Росреестра для решения подобных вопросов.

Таким образом, каждый собственник земельного участка получил возможность самостоятельно влиять на кадастровую оценку собственной недвижимости и сокращать свои обязательства перед бюджетом, ссылаясь на «реальную» рыночную стоимость объекта. Данная практика активно используется и приводит к тому, что возникает большое количество споров и далеко не все они в итоге разрешаются во внесудебном порядке.

Анализ норм ЗК РФ, ГК РФ, НК РФ в части налогообложения земельным налогом показал, что огромное количество противоречий в указанном законодательстве вызывает вопросы, разрешение которых порой не находит единого трактования в судах и, соответственно, влечет за собой неоднозначный подход к применению данных норм. Правоприменительная практика в сфере налогового законодательства при исчислении земельного налога фактически с момента введения в НК РФ отдельной главы, регламентирующей соответствующие вопросы, столкнулась с рядом противоречий и нестыковок с земельным и гражданским законодательством.

В целях урегулирования возникающих вопросов, как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов образовалась

весьма обширная судебная практика, способствующая урегулированию спорных вопросов и, более того, создающая единообразный подход при рассмотрении аналогичных споров судами различных инстанций.

Рассмотрим особенно значимые вопросы, возникающие у налогоплательщиков и фискальных органов при реализации имущественных интересов представителей обеих сторон в рамках правового поля.

Еще раз подчеркнем, что земельный налог – это местный налог. Значит, его устанавливает определенное муниципальное образование, на территории которого налог и взимается. Общие правила, связанные с уплатой земельного налога, сроками внесения платежей, и прочими фискальными особенностями исполнения норм действующего законодательства устанавливает НК РФ. Органы местного самоуправления могут самостоятельно управлять налоговыми ставками, принимая во внимание льготные условия для определенных категорий граждан.

Согласно НК РФ, налогоплательщиком, как уже говорилось, признается любое физическое или юридическое лицо, в собственности, наследуемом владении или бессрочном пользовании которого находится земельный участок, являющийся объектом налогообложения в соответствии с действующим законодательством.

При этом НК РФ не раскрывает, какое документальное подтверждение владения земельным участком должно послужить основанием для возникновения соответствующей обязанности, не содержит ссылок на иное законодательство, регламентирующее порядок возникновения прав на объект налогообложения де-юре.

Данное обстоятельство послужило основанием для двоякого понимания и применения этой нормы НК РФ и появления необходимости установить документальные признаки владения землей, а соответственно, и обязанности уплачивать земельный налог.

Согласно Постановлению Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел,

связанных с взиманием земельного налога», плательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним указано, как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок [28].

Однако с учетом исторических аспектов становления прав на землю в нашей стране такая позиция не могла остаться однозначной. Дело в том, что в XX веке Россия претерпела несколько фундаментальных идеологических и политических изменений, в ходе которых упразднялись и вновь возвращались права граждан на частную собственность, земельные участки.

В 1917 году после революции и прихода к власти большевиков право частной собственности на землю упразднили. Это значит, что все земельные участки стали принадлежать государству, у гражданина же не могло быть земельного участка, принадлежащего лично ему, что исключало возможность уплаты земельного налога. Однако вместо этого существовал другой платеж – рента, плата за использование земли, принадлежащей народу и государству. Такой порядок существовал вплоть до принятия 01.07.1981 положения о местных налогах, утвержденного Указом Президиума ВС СССР от 26.01.1981, согласно которому взамен земельной ренты вводился земельный налог. Таким образом, из объектов налогообложения могли выпасть земельные участки, права на которые возникли до момента вступления в силу Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее – 122 ФЗ) [18].

Данный пробел был урегулирован Постановлением Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 № 930/10 по делу А65-27558/2008-СА2-34, в котором указано, что плательщиком земельного налога может быть признано лицо, если права на землю возникли до момента вступления в силу 122-ФЗ и чье право удостоверено документами, удостоверяющими права на землю,

которые согласно п. 9 ст. 3 Федерального закона от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» имеют равную юридическую силу с записями в едином государственном реестре прав [30].

Согласно данному постановлению, вышеупомянутая документация имеет такую же юридическую силу, как и современные регистрационные записи в Едином государственном реестре.

И это еще не все требующие разъяснения коллизии действующего законодательства. Есть ситуации, когда права на землю возникают в силу прямого указания закона, они подлежат государственной регистрации без обращения правообладателя.

Так, например, статья 36 Жилищного Кодекса Российской Федерации (далее - ЖК РФ) определяет, что собственники квартир в многоквартирном доме также являются долевыми собственниками земельного участка, на котором этот дом стоит. При этом земельный участок переходит в долевую собственность автоматически, одновременно с проведением государственного кадастрового учета земельного участка и бесплатно. Что любопытно: собственники квартир могут даже не знать, что им также принадлежит доля в земельном участке, на котором стоит их дом.

В таком случае у нас появляется вопрос: а каким образом эта долевая собственность вообще регистрируется государственными органами? Ведь для того, чтобы права на любое недвижимое имущество были зарегистрированы, будущим собственникам необходимо подать заявление и документально подтвердить свое право собственности. Но жильцы, которым принадлежат квартиры в многоквартирных домах, этого не делают, однако право долевой собственности на земельный участок получают. Правда, при этом необходимо отметить, что они остаются освобождены от уплаты земельного налога, так как участки, на которых находятся многоквартирные дома, согласно НК РФ, налогом не облагаются.

При реализации установленного ЖК РФ права граждан на общую долевую собственность возникли в первую очередь технические проблемы. Управления Росреестра, ссылаясь на заявительный характер, настаивали на том, что для регистрации общей долевой собственности на неделимый земельный участок требуется одновременное обращение всех потенциальных правообладателей, т.е. всех собственников квартир в доме.

Кроме того, по мнению Росреестра для соблюдения всех формальных требований, необходимо наличие соглашения о пропорциональном разделении земельных долей между собственниками квартир и издание органом власти, уполномоченным на распоряжение землями, соответствующего правового акта о предоставлении земли в общую долевую собственность.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении от 09.04.2013 № 14363/12 дал разъяснения по вопросам возникновения прав на земельные участки под многоквартирными домами, а именно о том, что земельный участок является общей долевой собственностью, а в качестве основания для возникновения прав указан Жилищный кодекс Российской Федерации [31].

Казалось бы, данная норма должна была повлиять на пополняемость местных бюджетов, ведь многоквартирными домами застроена большая часть территории в любом муниципальном образовании. Однако налоговые органы в целях начисления земельного налога в отношении физических лиц должны были бы получить сведения о зарегистрированных правах конкретного лица на конкретный объект, причем в разрезе сведений об объекте права необходимы характеристики площади объекта и его кадастровая стоимость.

Управления Росреестра, не обладая соответствующими сведениями, не могли предоставить в налоговые органы исчерпывающую информацию в рамках установленного законом информационного взаимодействия.

Органы местного самоуправления, не желая потерять доходы в виде земельного налога, пытались подключиться к процессу идентификации плательщиков земельного налога и определения их земельных долей, однако такая практика не увенчалась успехом ввиду многочисленных факторов. Законодатель же, не найдя способа урегулировать пробелы в действующем законодательстве, Федеральным законом от 04.11.2014 № 284-ФЗ внес изменения в пункт 2 статьи 389 НК РФ, согласно которым земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома, стали относиться к земельным участкам, не признаваемым объектом налогообложения по земельному налогу.

Что касается объекта налогообложения земельным налогом, то НК РФ вообще не содержит определение понятия «земельный участок».

Так, в силу пункта 1 статьи 389 НК РФ объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Понятие «земельный участок», как объект налогообложения охарактеризовано в Постановлении Пленума ВАС РФ № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога», согласно которому объект налогообложения возникнет только тогда, когда конкретный земельный участок будет сформирован и учтен в ЕГРН в соответствии с требованиями действующего законодательства [18].

Давайте подробнее рассмотрим, что эта юридическая формулировка означает на практике и какие последствия она имеет. Для того, чтобы детально разобрать этот момент, обратимся к судебным решениям по конкретным спорам.

Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2010 по делу № А56-44163/2009 было вынесено решение, отменяющее начисленный налоговой инспекцией земельный налог собственнику объекта недвижимого имущества, расположенного на неделимом земельном участке. Суд

установил, что земельный участок был учтен в ГКН, ему присвоен кадастровый номер. Однако, согласно выписки из ГКН земельный участок имеет статус ранее учтенный, площадь его является ориентировочной, подлежащей уточнению при межевании. Приняв во внимание этот факт, суд постановил, что земельный участок декларированный и границы его не установлены в соответствии с требованиями действующего законодательства, а следовательно он не может облагаться земельным налогом, а юридическое лицо, являющееся собственником, освобождается от его уплаты [32].

Похожая позиция изложена в Постановлении ФАС Поволжского округа от 14.04.2011 по делу № А12-17338/2010. Как следует из материалов дела одному из совладельцев неделимого земельного участка, в результате выездной налоговой проверки, был доначислен земельный налог за период 2009-2010 год. Это решение налоговой инспекции было судом отменено и вот почему. В выписке из государственного кадастра недвижимости от ноября 2009 года отсутствовала кадастровая стоимость земельного участка, соответственно отсутствовала налогооблагаемая база. В выписке о земельном участке от февраля 2010 года кадастровая стоимость земельного участка была установлена, но указано, что площадь и местоположение границ земельного участка являются ориентировочными и подлежат уточнению при межевании.

Но больше всего споров вызывает определение кадастровой стоимости земельных участков, которая регламентируется ЗК РФ.

На сегодняшний день кадастровую стоимость земельных участков устанавливают органы исполнительной власти субъектов РФ.

Как правило, в целях определения кадастровой стоимости в отношении земель различных категорий в границах населенных пунктов соответствующего субъекта в рамках заключенных государственных контрактов проводится кадастровая оценка, которая носит массовый характер. Данный метод определения стоимости земли является очень



поверхностным и не учитывает специфических характеристик объекта оценки, таких как обеспеченность объектами коммунальной инфраструктуры, количество граждан, проживающих в районе размещения объекта, экономических факторов.

Полученные путем проведения массовой оценки результаты порой крайне завышают реальную стоимость земли. Тем не менее, законодатель дает возможность налогоплательщику, не согласному с кадастровой стоимостью, изменить ее.

Есть два варианта изменения кадастровой стоимости земли. В первом случае путем обращения заинтересованного лица в комиссию по рассмотрению кадастровых споров, которая создается исполнительным органом государственной власти в каждом субъекте Российской Федерации с заявлением об установлении кадастровой стоимости земельного участка, равной его рыночной стоимости, и внесении изменения в Единый государственный реестр недвижимости относительно кадастровой стоимости земельного участка.

Во втором случае, если комиссия по рассмотрению кадастровых споров отказала в пересмотре кадастровой стоимости или если кадастровая стоимость не оспаривалась в данной комиссии, то установить новую стоимость можно будет в судебном порядке.

В обоих случаях основанием для оспаривания кадастровой стоимости земли является отчет о рыночной стоимости земельного участка, выполненный независимым оценщиком по обращению заинтересованного лица.

Правовую основу для этих требований составляет пункт 3 статьи 66 ЗК РФ, согласно которому в случаях определения рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость этого земельного участка устанавливается равной его рыночной стоимости [35].

Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 03.07.2014 № 1555-О отметил, что действующее законодательство

предусматривает преимущество в применении для целей налогообложения кадастровой стоимости, равной рыночной стоимости земельного участка, перед кадастровой стоимостью земельных участков, установленной по результатам государственной кадастровой оценки земель. Это обусловлено тем, что рыночную стоимость устанавливают в отношении конкретных земельных участков с учетом их индивидуальных характеристик, что, в свою очередь, предполагает большую точность по сравнению с массовой оценкой [22].

Оспаривание результатов определения кадастровой стоимости осуществляется в порядке, предусмотренном статьей 24.18 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации». Применение этого порядка вызывает на практике большое количество споров, в разрешение которых вынуждены вмешиваться суды.

Основные разъяснения по оспариванию результатов определения кадастровой стоимости земельных участков, в том числе процессуальные особенности и требования к подаваемым в суды заявлениям содержатся в Постановлении Пленума Верховного суда РФ от 30.06.2015 № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» [29].

В частности, затруднения вызывают положения абзаца 4 статьи 24.18 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации». Речь идет о дате установления кадастровой стоимости земельного участка в размере рыночной стоимости в результате рассмотрения соответствующей жалобы судом или комиссией.

В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» установлено, что при оспаривании кадастровой стоимости путем установления рыночной стоимости, определенная по решению суда

стоимость этого объекта должна быть установлена на ту же дату, на которую была определена его кадастровая стоимость. А применяются новая кадастровая стоимость для налогообложения должна только за тот налоговый период, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости.

Кроме того, этим же Постановлением Пленума Верховного Суда определено, что суд вправе установить рыночную стоимость в ином размере, например, в случае предоставления ответчиком доказательств о несоответствии представленного истцом отчета действующему законодательству, или представления своего отчета. В этом случае суд назначает судебную экспертизу.

Изменение вида разрешенного использования земельных участков вызывает большое количество споров между налоговым органом и плательщиком земельного налога в части применения соответствующей налогооблагаемой базы и налоговой ставки.

Например, в ходе эксплуатации объекта недвижимости собственник осуществил перевод нежилого помещения в жилое, что послужило основанием для изменения вида разрешенного использования земельного участка под этим объектом в течение налогового периода, кроме того для земельных участков под жилыми объектами применяется иная ставка земельного налога. С учетом изменения характеристик объекта налогообложения собственник земельного участка настаивает на пересчете земельного налога за соответствующий период.

Налоговые органы настаивают на том, что налоговая база определяется на 1 января года, являющегося налоговым периодом и не может изменяться в течение налогового периода.

При разрешении подобных споров суды, как правило, становятся на сторону налогоплательщиков. Например, Алтайским краевым судом в Апелляционном определении от 12.02.2014 по делу № 33-654/2014 вынесено решение о том, что изменение вида разрешенного использования земельного участка должно быть осуществлено с момента принятия решения о таком

изменении, исходя из ставки земельного налога, соответствующей измененному виду разрешенного использования [2].

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ сформулировал следующий вывод: «В отсутствие в главе 31 НК РФ нормы, регулирующей определение налоговой базы по земельному налогу при изменении вида разрешенного использования земельных участков, не препятствует налогоплательщику исчислять налог с учетом кадастровой стоимости, рассчитанной за соответствующий период исходя из измененного вида разрешенного использования» [18].

Интересными случаями можно считать такие судебные споры, в которых налоговое законодательство было применено к тем собственникам земельных участков, чье право собственности было упразднено в связи с тем, что соответствующие сделки признавались недействительными.

Верховный суд Республики Татарстан в Апелляционном определении от 30.07.2015 по делу № 33-11261/2015 пришел к выводу, что в силу статьи 388 НК РФ плательщиками земельного налога являются лица, обладающие земельными участками на законном основании и если сделка по приобретению прав на землю признается недействительной, физическое или юридическое лицо перестает владеть данным земельным участком, соответственно, налогоплательщиком оно также быть не может, независимо от того, сколько времени до этого данное лицо признавалось собственником земельного участка и использовало его по своему усмотрению [3].

Арбитражные суды зачастую придерживаются противоположной позиции. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 12.03.2013 по делу № А56-39448/2011 арбитражный суд указал, что плательщиком земельного налога является субъект, сведения о котором содержатся в едином государственном реестре прав на недвижимое имущество, соответственно обязанность уплачивать земельный налог возникает с момента государственной регистрации прав, и прекращается с момента внесения в государственный реестр информации о правах иного лица на указанный

объект. Если право на земельный участок было зарегистрировано за налогоплательщиком, то признание недействительной сделки, на основании которой была произведена эта регистрация, не может являться основанием для освобождения этого налогоплательщика от уплаты земельного налога, а возложение обязанности по уплате земельного налога на продавца нарушает принцип экономической обоснованности взимания земельного налога как поимущественного налога, поскольку продавец не обладал земельным участком в спорный период и не имел юридической возможности извлекать доход от его использования [18].

Тот факт, что сейчас существует большое количество противоречий в российском земельном законодательстве и системе налогообложения, свидетельствует, насколько неустойчивой в России является сама налоговая система.

Если мы обратимся к судебной практике, в которой разрешаются споры по уплате земельного налога, то увидим, что действующее законодательство не учитывает финансовые и политические интересы государства, в то время как вводит фискальные инструменты для регулирования земельных отношений.

На основании нашего исследования судебных споров, возникающих вокруг вопросов об уплате земельного налога мы можем сделать вывод о том, что постоянно изменяющееся законодательство, регламентирующее порядок возникновения объекта налогообложения, не учитывает необходимость сохранения ранее возникших прав путем скрупулезного переноса их в автоматизированные системы регистрации и учета прав.

В результате все это отражается на пополняемости местных бюджетов, которые призваны решать вопросы местного значения. Собираемость земельного налога снижается ввиду того, что постоянно совершенствующееся законодательство не содержит механизмов для переноса наработанного ранее опыта в современное правовое поле.

## Заключение

Проведено исследование такого явления, как земельный налог в России и в западных странах с различных точек зрения. На основании данного исследования можно сделать следующие выводы:

1. Исторические предпосылки появления земельного налога уходят своими корнями далеко в прошлое. Во все времена и повсеместно земля являлась очень привлекательным ресурсом, за использование которого государства взимали плату. Имея различные названия и способы определения, эти платежи являются аналогами действующих в современных странах систем налогообложения земельным налогом.

Налоговое законодательство формировалось параллельно развитию самого государства. Несмотря на то, что преобразования затронули все виды платежей, действующие налоговые нормы содержат некоторые элементы древних налоговых систем - деление податей на два вида федеральные или поступающие в царскую казну и местные, объекты податей, размер податей.

Роль государства в установлении, взимании и контроле за уплатой земельного налога изменяется в зависимости от курса внутренней политики, идеологии, лидера и других факторов. Об этом нам говорит опыт СССР, в котором земельного налога как такового не существовало, в виду упразднения частной собственности на землю, но несмотря на то, что в собственности у граждан земельных участков не было, отчисления в государственный бюджет они все равно делали – но уже в качестве ренты за использование участка, принадлежащего обществу в целом.

2. Немаловажным элементом системы налогообложения земельным налогом является система учета основных количественных, качественных и стоимостных характеристик земли – земельный кадастр.

Система кадастрового учета наделена обширным диапазоном применения, как для геополитических целей, так и для целей фискальной политики.

Полифункциональность кадастра обусловлена не только необходимостью консолидации всех имеющихся характеристик объекта недвижимости для фискальных целей, но и потребностью общества в создании единого информационного ресурса, позволяющего производить всесторонний мониторинг земель и расположенных на них объектов.

Опыт зарубежных стран наглядно продемонстрировал целесообразность объединения в кадастр сведений о собственниках земли, о земельном участке как недвижимом имуществе со всеми его индивидуальными характеристиками, а также налоговых данных.

В России однозначно должны быть усовершенствованы механизмы наполнения информационной кадастровой базы для целей согласованной государственной стратегии в области земельных и финансовых отношений. В целях модернизации государственного кадастра целесообразно делегировать полномочия по мониторингу земель органам местного самоуправления. Это позволит наполнить существующие информационные ресурсы актуальными сведениями не только о состоянии земель, их градостроительном и территориальном статусе, но и создать уникальный информационный базис с важными данными о земле. К таким уникальным сведениям относится информация о технологических условиях подключения к сетям инженерного обеспечения, о предельных параметрах допустимого строительства и разрешенного использования земельного участка, о состоянии почвы, геодезических и геологических исследованиях. Кроме того, немаловажными будут сведения о социально экономических характеристиках муниципального образования и численности населения, проживающего в пределах элемента планировочной структуры.

Проведенный экскурс в историю зарождения кадастра наглядно показал, что кадастровая оценка недвижимости - сложный механизм, для четкой работы которого требуется не только политическая воля государства, но и консолидация усилий всех ветвей власти.

Для реализации поставленных задач в первую очередь требуется разработка оптимальной методологии с учетом специфики местных рынков недвижимости и общих принципов, установленных центральной властью. Кроме того необходимо устанавливать четкие сроки проведения кадастровых работ и выделять под эти цели финансирование.

3. В России и ряде европейских государств земельный налог относят к местным налогам, то есть регулируемым определенным муниципалитетом. Вместе с этим для ряда стран (в том числе и России) характерно несколько устаревшее отношение к земельному налогу, обусловленное сильным влиянием командно-административной экономики в то время, как мы активно пытаемся следовать рыночной модели. В связи с этим необходимо развивать административные навыки и навыки финансового менеджмента в масштабах государства, в масштабах муниципалитетов и даже у каждого отдельного собственника. Эта тенденция должна сохраняться и в университетском образовании. Программы высшего образования, связанные с налоговым правом, должны учитывать потребности современного государства и построения справедливой системы налогообложения, в которой не должно быть противоречий и спорных моментов.

В российской правовой системе необходимы изменения, как федерального законодательства, в части установления четких и лаконичных формулировок и понятий объекта налогообложения, изменения методов определения кадастровой стоимости земли, ставок земельного налога и системы органов администрирования земельного налога, так и нормативных правовых актов органов местного самоуправления, в части выработки индивидуального подхода к субъектам налогообложения.

Для достижения оптимального результата от эксплуатации земли, как для получателя доходов от уплаты земельного налога, так и для правообладателя земли, целесообразным будет принятие на федеральном уровне следующих управленческих решений:



- отменить нормы федерального законодательства, нарушающие принцип самостоятельности муниципальных образований относительно управления оборотом земель, установив дифференцированный подход к формированию налоговых платежей за землю, дав возможность органам местного самоуправления устанавливать более высокие ставки земельного налога с учетом повышающих или понижающих коэффициентов и предоставления льгот;
- разработать оптимальные методы администрирования земельного налога, с привлечением к этому процессу получателя налога – органов местного самоуправления, путем заключения соответствующих соглашений об администрировании налоговых платежей между налоговыми органами и местными администрациями;
- внедрить принцип платности для всех экономических субъектов, включая федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации;
- создать эффективный механизм учета и оценки кадастровой стоимости земель, наделив полномочиями по проведению кадастровой оценки органы местного самоуправления и установив единый алгоритм определения стоимости земли, не зависимо от того проводится массовая или рыночная оценка.

## Список используемой литературы и используемых источников

1. Автономов В., Ананьин О., Макашева В. История экономических учений : учеб. пособие. М.: Инфра-М. 2002. 784 с.
2. Апелляционное определение Алтайского краевого суда от 12.02.2014 по делу № 33-654/2014 // СПС КонсультантПлюс.
3. Апелляционное определение Верховного Суда Республики Татарстан от 30.07.2015 № 33-11261/2015 // СПС КонсультантПлюс.
4. Аронов А. В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование : учеб. пособие. М.: Инфра-М. 2016. 540 с.
5. Батталова Л. М. Гражданско-правовое регулирование земельно-имущественных отношений в современной России. Диссертация кандидата юридических наук : Казань, 2006. 177 с.
6. Бриксов В. В. 375 актуальных вопросов практики применения земельного законодательства : научно-практическое пособие 3-е изд. М.: Юрайт, 2012. 872 с.
7. Винницкий Д. В. Некоторые актуальные проблемы системы налогового администрирования // Законы России: опыт, анализ, практика. 2008. № 3. С. 10-12.
8. Гарбовский А. И., Щенникова Л. В. Римский эмпитевзис как вещное право // Вестник Пермского университета. 2010 № 2(8). С. 99-105.
9. Годме П. М. Финансовое право. М.: Прогресс. 1978. 429 с.
10. Государственный (национальный) доклад о состоянии и использовании земель Российской Федерации. URL: <https://rosreestr.gov.ru/upload/Doc/16-upr/%D0%94%D0%BE%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4%20%20%D0%B4%D0%BB%D1%8F%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%BA%D0%B0%2011.12.pdf/>, дата обращения: 20.03.2021
11. Гражданский кодекс Российской Федерации часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ // СЗ РФ. № 32. Ст. 3301.

12. Григорьева Л. Г. Налогообложение объектов недвижимости в России и за рубежом. М.: Российская газета, 2017. 143 с.
13. Земельный кодекс Российской Федерации от 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ (в редакции от 30.04.2021) // СЗ РФ. 2001. № 44. Ст. 4147.
14. Иоффе О. С., Мусин В. А. Основы римского гражданского права. Ленинград : [б. и.], 1974. 155 с.
15. История экономики: Учебник / Под общ. ред. проф. О. Д. Кузнецовой и проф. И. Н. Шапкина. М: Инфра-М, 2002. 384 с.
16. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993 г.: с учетом поправок, внесенных законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ, от 14 марта 2020 года № 1-ФКЗ) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020.
17. Коростелев С. П. Кадастровая оценка недвижимости. М.: Маросейка, 2010. 380 с.
18. Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к главе 31 Налогового кодекса Российской Федерации «Земельный налог» // СПС «КонсультантПлюс».
19. Михасева Е. Н. Адаптация зарубежного опыта налогообложения недвижимости в России // Финансы и кредит. 2008. № 7 (295). С. 57-61.
20. Налоговый кодекс Российской Федерации часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции от 17.02.2021) //СЗ РФ.- 1998.- №31.- Ст. 3824.
21. Определение ВАС РФ от 30.07.2009 № ВАС-9450/09 по делу № А55-9044/2008 // СПС «КонсультантПлюс».
22. Определение Конституционного Суда РФ от 03.07.2014 № 1555-О // СПС «КонсультантПлюс».

23. Орт Эльберт. О королевской казне и земельном кадастре. // Все начиналось с десятины. М.: Издательская группа «Прогресс». «Универс», 1992. 406 с.
24. Пашков А. И. История русской экономической мысли. Т. 1: Эпоха феодализма. Ч. 1. IX-XVIII вв. - 1955-1966. М.: Государственное издательство политической литературы. 1955. 756 с.
25. Перцева Е.М. Налоговые последствия сделок с земельными участками. Монография. М.: Проспект, 2011. 88 с.
26. Посошков И. Т. Книга о скудости и богатстве и другие сочинения. АН СССР. М. 1951. 409 с.
27. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.05.2010 № 12-П // СПС «КонсультантПлюс».
28. Постановление Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 № 54 "О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога" // СПС «КонсультантПлюс».
29. Постановление Пленума Верховного суда РФ от 30.06.2015 № 28 // СПС «КонсультантПлюс».
30. Постановление Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 № 930/10 // СПС «КонсультантПлюс».
31. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 № 14363/1 // СПС «КонсультантПлюс».
32. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2010 по делу № А56-44163/2009 // СПС «КонсультантПлюс».
33. Русов А. А. Краткий обзор развития русской оценочной статистики. С.-Петербург, 1912. 132 с.
34. Сведения о наличии и распределении земель в Российской Федерации URL: <https://rosreestr.gov.ru/site/activity/sostoyame-zemerrossii/gosudarstvennyu-natsionalnyu-doklad-o-sostoyanii-i-ispolzovanii-zemel-v-rossiyskoy-federatsii/>

35. Семенихин В.В. Земельный налог (5-е издание, перераб. и доп.) М.: ИД «ГроссМедиа»: РОСБУХ, 2016. 303 с.
36. Тамбиев М.М. Земельный налог в правовой системе России и зарубежных стран: сравнительно-правовой анализ. Диссертация кандидата юридических наук. Ростов-на-Дону. 2012. 168 с.
37. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. 3-е изд. М.: Гос. соц.-экономическое изд-во.1937. 175 с.
38. Успенский Ф. И. История Византийской империи. Т. 1. М.: Мысль, 1996. 827 с.
39. Фокин В. М. Правовые аспекты соотношения налогового администрирования с налоговым регулированием. // Налоговое администрирование. Ежегодник. 2007. Под ред. Запольского С. В., Щекина Д. М. М.: Статут. С. 16.
40. Христова Н. А. Земельный налог в Российской Федерации (финансово-правовой аспект). Диссертация кандидата юридических наук. М. 2007. 194 с.
41. Ялбуганов А. А. Правовое регулирование земельного налога в Российской Федерации. Диссертация кандидата юридических наук. М. 1996. 295 с.
42. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М.: Статут. 2002. 510 с.
43. Domesday Book images kindly made available by Professor J.J.N. Palmer. <https://opendomesday.org>
44. Garbarinio Carlo. Evolutionary Approach to Comparative Approach. The American Journal of Comparative Law. Vol.57.2009. P. 677-709.
45. Hopfer A. Cadastre as a Compact Tool for Proper Land Use - via Taxation and Physical Planning. Poland. FIG Working Week 2003. Paris, France, April 13-17.2003
46. Ott Katarina. Tax Administration Reform in Transition. The Case of Croatia. P.1

47. Pascal R.A. Of Trusts, Human Dignity, Legal Science, and Taxes. Reprinted from Louisiana Law Review. Vol. XXIII. P.639-669. June, 1963
48. Smith A. The Wealth of Nations. – URL: <http://www.marxists.org/reference/archive/smithadam/works/wealth-of-nations/>
49. Trasberg V. From Land to Property Tax in Estonia. University of Tartu. Victoria University of Wellington Tax Working Group Land Tax. Giovarelli Rene and Bledsoe David. Land Reform in Eastern Europe. Seattle. Washington. October, 2001.