

Светлана ЧУЖМАРОВА

## НЕДОСТАТКИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ОБЛАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗЕМЛЕПОЛЬЗОВАНИЯ В РОССИИ

*В статье анализируются недостатки законодательства в области землепользования. На примере Республики Коми выявлены негативные последствия данных недостатков для процесса формирования налоговой базы муниципалитетов. Сформулированы предложения по совершенствованию порядка исчисления и взимания земельного налога.*

**Ключевые слова:** земельный налог, местный бюджет, местный налог, налог на недвижимость, налоговая база, северный регион

Формирование доходов бюджетов муниципальных образований в существенной мере зависит от поступлений местных налогов и сборов, основным источником которых является земельный налог. Однако его роль в формировании названных доходов в последние годы значительно снизилась.

Особенно актуальна эта проблема для регионов, относящихся к зонам рискованного земледелия. Причем усугубляется она тем, что при налогообложении земель *применяется единая методика*. Это ставит их в неравные условия в сравнении с другими регионами, что мы попытаемся показать по ходу изложения на примере Республики Коми.

Как свидетельствуют данные *таблицы 1*, роль земельного налога в общей сумме налоговых поступлений и в налоговых доходах местных бюджетов республики незначительна. За исследуемый период его поступления снизились на 25,18%, а доля в общей сумме налоговых доходов местных бюджетов в 2010 г. составила 3,12% (в среднем по стране – 13,11%).

Как показывает анализ, факторами, влияющими на величину налоговых обязательств, являются:

- неполный учет количества земельных участков и долей в праве на земельные участки, как объектов налогообложения;
- параллельное действие права пожизненного наследуемого владения и права собственности, изменение совокупной налоговой базы;
- заявительный характер оценки стоимости земельных участков, на которых расположены многоквартирные жилые дома;
- льготное налогообложение.

Динамика объектов обложения земельным налогом отражена на *рисунке 1*.

*Т а б л и ц а 1*

**Динамика поступлений земельного налога в местные бюджеты  
Республики Коми в 2005–2010 гг.**

Показатели	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Доля земельного налога в общей сумме налоговых доходов местных бюджетов Российской Федерации, в %	-	9,00	11,16	10,36	12,38	13,11
Поступления земельного налога в Республике Коми, тыс. руб.	314 856	58 959	72 670	170 824	232 594	235 572
Доля земельного налога в общей сумме налоговых доходов Республики Коми, в %	0,52	0,08	0,09	0,17	0,33	0,29
Доля земельного налога в общей сумме налоговых доходов местных бюджетов Республики Коми, в %	10,65	1,30	1,35	2,58	3,37	3,12

*Источник:* Данные статистической налоговой отчетности УФНС России по Республике Коми.

Отметим также, что за исследуемый период количество земельных участков, учтенных в базе данных налоговых органов Республики Коми, снизилось на 21,3%, количество долей в праве на земельные участки, в отношении которых начислен земельный налог к уплате, – на 17,39%. Остается высоким и уровень незарегистрированных земельных участков.



**Рис. 1. Количество земельных участков и долей в праве на земельные участки, учтенных для налогообложения земельным налогом в Республике Коми в 2005–2009 гг., единиц**

*Источник:* Данные статистической налоговой отчетности УФНС России по Республике Коми.

Неполный учет количества земельных участков и долей в праве на земельные участки как объектов налогообложения обусловлен *отсутствием у налоговых органов* республики сведений, необходимых для исчисления земельного налога. При отсутствии информации о налогоплательщиках, объекте налогообложения, налоговой базе, налоговых льготах у налоговых органов нет оснований для исчисления земельного налога и предъявления его к уплате налогоплательщику — физическому лицу. Основанием для признания организаций или физических лиц налогоплательщиками земельного налога служат документы, подтверждающие право на земельный участок.

Так, в соответствии с п. 9.2 ст. 85 Налогового кодекса РФ органы местного самоуправления обязаны ежегодно до 1 февраля сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения. Однако эти нормы «не работают», т.к. указанные сведения *не являются обязательными* для заполнения в утвержденных формах и представляются лишь при их наличии<sup>1</sup>.

Сведения о кадастровой стоимости земельных участков, необходимые для формирования налоговой базы местного земельного налога, предоставляются в налоговые органы Земельной кадастровой палатой. Но и они зачастую не предоставляются. В настоящее время *нет норм*, обязывающих физические лица осуществлять регистрацию земельных участков. Не все земельные участки и доли в праве на земельные участки учитываются для целей налогообложения. Местные органы власти не владеют ситуацией на подведомственных территориях о том, какие земельные участки зарегистрированы и, следовательно, попали под налогообложение, а какие нет.

Отметим, что в соответствии с п. 4 ст. 57 Налогового кодекса в случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает *не ранее даты получения налогового уведомления*. Следовательно, физические лица, не получившие налогового уведомления на уплату земельного налога, не несут ответственности за неуплату налога, включая пени.

Величина налоговых обязательств по земельному налогу также существенно снижена в результате *параллельного действия права пожизненного наследуемого владения и права собственности*.

Указом Президента РФ от 24.12.1993 № 2287 «О приведении земельного законодательства Российской Федерации в соответствие с Конституцией Российской Федерации» из Земельного кодекса РСФСР право пожизненного наследуемого владения было исключено. Однако в Гражданском кодексе РФ и Земельном кодексе РФ это право сохранилось. В соответствии со ст. 216 Гражданского кодекса, право пожизненного наследуемого владения земельным участком и право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком являются одними из вещ-

<sup>1</sup> Приказ ФНС РФ от 13.01.2011 № ММВ-7-11/11@ «Об утверждении формы, порядка ее заполнения и формата Сведений о зарегистрированных правах на недвижимое имущество (в том числе земельные участки) и сделках с ним, правообладателях недвижимого имущества и об объектах недвижимого имущества».

ных прав лиц, не являющихся собственниками<sup>2</sup>. Таким образом, право пожизненного наследуемого владения земельным участком является *скрытой формой ограниченного права собственности на землю*. Обусловлено это тем, что предоставление физическим лицам земельных участков в собственность поставило под сомнение необходимость существования права пожизненного наследуемого владения.

Для получения права распоряжения земельным участком в полном объеме необходимо его реформировать в собственность. При этом перерегистрация является правом, а не обязанностью физических лиц, владеющих участками на праве пожизненного наследуемого владения. В связи с этим проблема формирования налоговых доходов местных бюджетов северного региона состоит в том, что при передаче права собственности на недвижимое имущество, находящееся на земельном участке, принадлежащем физическому лицу на праве пожизненного наследуемого владения, *не предусматривает* одновременную передачу права на земельный участок.

В данном случае плательщиком налога на имущество физических лиц признается собственник недвижимого имущества. А плательщиком земельного налога по земельному участку, на котором расположен объект недвижимого имущества, может быть другое физическое лицо — лицо, на которое зарегистрировано право пожизненного наследуемого владения. При этом новый собственник недвижимого имущества имеет право (но не обязан) оформить право собственности на земельный участок, на котором расположено данное недвижимое имущество. Владелец земельного участка на праве пожизненного наследуемого владения, как правило, отказывается от этого права при продаже недвижимого имущества, а новый собственник имущества не обращается в соответствующие органы за регистрацией права собственности. В результате, ввиду отсутствия у налоговых органов необходимых сведений по земельному участку как реально существующего объекта налогообложения *налоговая база не определяется*.

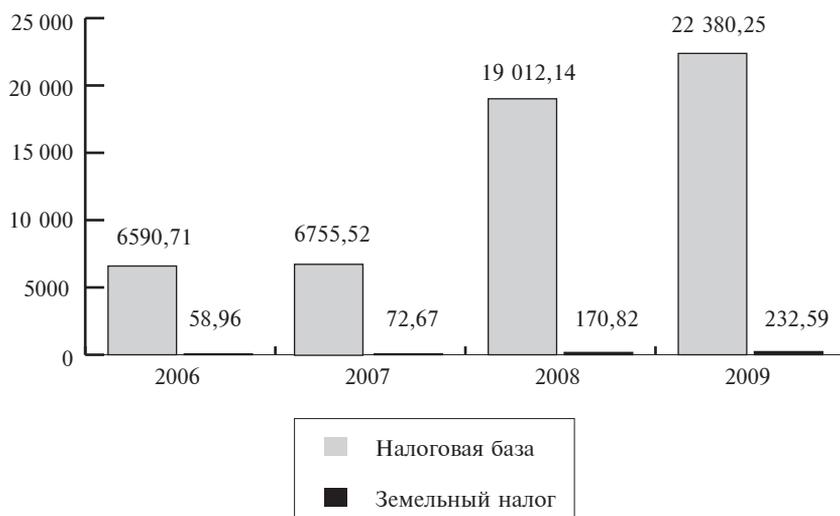
Одним из факторов, влияющих на налоговые поступления земельного налога, выступает *изменение совокупной налоговой базы*. Динамика этой базы, а также поступившего земельного налога в местные бюджеты Республики Коми, представлена на *рисунке 2*.

Чем обусловлены отраженные на рисунке изменения?

Дело в том, что 2006 г. налоговой базой признавалась площадь земельного участка, исчисляемая в квадратных метрах. После введения 31 гл. Налогового кодекса показатель налоговой базы земельного налога был изменен. В результате, в 2009 г. по сравнению с 2006 г. показатель налоговой базы увеличился в 3,4 раза, сумма поступившего в местные бюджеты республики земельного налога за этот период увеличилась в 4,0 раза<sup>3</sup>. Однако поступления земельного налога в Республике Коми за пять последних лет не достигли уровня 2005 г., что свидетельствует о низкой эффективности практики налогообложения земельных участков.

<sup>2</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994), (в ред. Федерального закона от 18.07.2009 № 181-ФЗ). Ст. 216.

<sup>3</sup> Результаты анализа налоговой базы из-за несопоставимости показателей представлены без учета 2005 г.



**Рис. 2. Динамика налоговой базы и земельного налога в Республике Коми в 2006–2009 гг., млн руб.**

Источник: Данные статистической налоговой отчетности УФНС России по Республике Коми.

Обратимся теперь к последствиям реализации *заявительного характера* оценки стоимости земельных участков, на которых расположены многоквартирные жилые дома.

Если земельный участок, на котором расположен многоквартирный дом и иные входящие в его состав объекты недвижимого имущества, не сформирован до введения в действие Жилищного кодекса, то на основании решения общего собрания собственников помещений любое уполномоченное лицо вправе, *но не обязано* обратиться в органы государственной власти (или органы местного самоуправления) с заявлением о формировании этого земельного участка. Доля в праве общей собственности на общее имущество в многоквартирном доме определяется пропорционально размеру общей площади этого помещения<sup>4</sup>.

Однако налогоплательщики за данной услугой в органы государственной власти и органы местного самоуправления, как правило, не обращаются. Причина этого *в отсутствии механизма* государственного регулирования налоговых отношений в области постановки на учет в качестве налогоплательщиков, формирования налоговой базы и привлечения к ответственности лиц, обязанных осуществлять формирование земельных участков, на которых расположены многоквартирные жилые дома старой застройки.

Отметим и то, что после введения в действие Жилищного кодекса построенные или реконструированные многоквартирные дома и иные объекты недвижимого имущества, входящие в состав этих домов, при-

<sup>4</sup> Жилищный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 188-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.12.2004), (в ред. Федерального закона от 30.11.2010 № 328-ФЗ). Ст. 36–37.

нимаются приемочной комиссией только при установлении размеров и границ земельных участков, на которых они расположены.

Как результат, в республике *большинство физических лиц*, проживающих в многоквартирных жилых домах, *не платит земельный налог*, т.к. земельные участки, на которых они расположены, не сформированы и не определена их кадастровая стоимость. Например, по муниципальному образованию «Город Сыктывкар» только для 23 налогоплательщиков, проживающих в многоквартирных домах, определена кадастровая стоимость земельного участка (налоговая база для исчисления земельного налога).

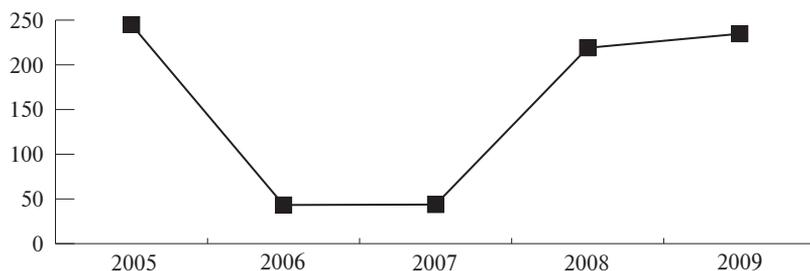
Сходная проблема наблюдается и *при налогообложении земельным налогом организаций*.

Если организация, имеющая в собственности нежилые помещения в многоквартирном жилом доме старой застройки, сдает их в аренду, земельный участок, под которым не сформирован, не выделены доли собственников, а также отсутствуют документы, подтверждающие государственную регистрацию прав долевой собственности на указанный земельный участок, то земельный налог не исчисляется. Сведения о доле в праве общей собственности на него, необходимые для определения налоговой базы, могут быть предоставлены в налоговые органы товариществом собственников жилья (ТСЖ). Однако одни ТСЖ предоставляют указанные сведения, а другие нет. Нарушается принцип всеобщности и равенства налогообложения, предусмотренный статьей 3 Налогового кодекса.

Применение *льготной налоговой ставки 0,3%* предполагает соблюдение установленных требований в области охраны и использования земель в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения. Проблема заключается в том, что Налоговый кодекс не регулирует налоговые отношения, связанные с применением льготной ставки земельного налога в случае нарушения указанных требований. Органы власти муниципальных образований не принимают никаких мер по изменению категории земельных участков, а информация о таких нарушениях не доводится до налоговых органов.

В результате местные бюджеты Республики Коми недополучают необходимых налоговых доходов. Значительное увеличение кадастровой стоимости земельных участков и долей в праве на земельные участки в 2008 г. способствовало массовому обращению налогоплательщиков в налоговые органы за предоставлением налоговых льгот, ранее за которыми многие из них не обращались в связи с незначительностью налогового обязательства. Динамика сумм земельного налога, не поступивших в местные бюджеты республики в результате предоставленных налоговых льгот, отражена на *рисунке 3*.

Завершая аналитическую часть статьи, отметим, что вследствие недостатков законодательства в рассматриваемой сфере, потери доходов местных бюджетов Республики Коми только в результате предоставления налоговых льгот по земельному налогу в 2009 г. по сравнению с 2006 г. увеличились в 5,4 раза *при росте налоговых поступлений в 4,0 раза*. Такие большие потери вызваны снижением в отдельных муни-



**Рис. 3. Сумма земельного налога, не поступившая в местные бюджеты Республики Коми в результате предоставленных налоговых льгот в 2005-2009 гг.**

*Источник:* Данные статистической налоговой отчетности УФНС России по Республике Коми.

ципальных образованиях налоговой ставки до 0,1% по земельным участкам, занятым жилищным фондом, объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, предоставленных для жилищного строительства, и уменьшением для определенных категорий граждан налоговой базы на 10 000 рублей.

Какие шаги следует предпринять для реформирования налогообложения земель с целью повышения доли налоговых доходов местных бюджетов, а также способствующих более эффективному социально-экономическому развитию? Для северных территорий таковых прослеживается четыре.

Первый. Введение налога на недвижимость, планируемого к реализации в 2011 г. и в плановом периоде 2012 и 2013 гг<sup>5</sup>. Отметим, что в Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике в 2010–2012 годах» указывалось на необходимость создания условий для введения местного налога на недвижимость, который должен заменить два местных налога — налог на имущество физических лиц и земельный налог, а также региональный налог на имущество организаций.

Второй. Обеспечение гибкого механизма налогообложения земель за счет введения корректирующих коэффициентов налоговой ставки, учитывающих месторасположение земельных участков северных территорий, использование земельных участков с нарушением требований в области охраны и использования земель и др. Применение понижающих коэффициентов для налогоплательщиков северных регионов позволит учесть особенности Севера, создаст равные условия функционирования с другими регионами. Введение повышающего коэффициента, равного 5, позволит повысить льготную налоговую ставку до уровня, установленного для других категорий земельных участков, — 1,5%. Необходимо также установить обязанность органов власти местного самоуправления предоставлять сведения в налоговые органы по месту нахождения земельных участков об использова-

<sup>5</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (одобрено Правительством РФ 20.05.2010).

нии их с нарушением установленных требований в области охраны и использования земель.

Третий. Расширение налоговой базы путем формирования земельных участков, выделенных долей в праве собственности на земельный участок, на которых расположены многоквартирные жилые дома. Необходимо разработка механизма государственного регулирования налоговых отношений, предполагающего осуществление постановки на учет в налоговом органе, определение налоговой базы и налоговых обязательств, установление солидарной ответственности собственников помещений за неуплату налога.

Четвертый. Повышение уровня налогового администрирования путем формирования единого информационного ресурса о налогоплательщиках и кадастровой стоимости земельных участков, заключения соглашений между налоговыми органами и органами местного самоуправления о предоставлении сведений, необходимых для их налогообложения. Необходимо также конкретизировать «зоны ответственности» органов местного самоуправления за рациональное использование земель как объектов налогообложения. Равно как и механизмы повышения их заинтересованности в увеличении налоговых доходов за счет поступлений местного земельного налога.

На наш взгляд, реализация предложенных рекомендаций позволит обеспечить эффективное землепользование, будет способствовать расширению налогового потенциала республики, укреплению доходной базы местных бюджетов, повышению уровня социально-экономического развития северных территорий.