

Земельный налог: история вопроса и изменения с 1 января 2008 г.

Н.А. Гаврилова, заместитель начальника отдела имущественных и прочих налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации

С 1 января 2006 г. на всей территории Российской Федерации действует глава 31 «Земельный налог» Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ).

В НК РФ земельный налог определен как местный налог, и поэтому он устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, а также законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

В переходный период (до 1 января 2009 г.) в случае возникновения новых муниципальных образований нормативные акты по земельному налогу вводятся по правилам Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах»:

- если на период с 1 января 2006 г. до 1 января 2009 г. законом субъекта Российской Федерации будет предусмотрено, что вопросы местного значения во вновь образованных поселениях будут решаться органами местного самоуправления муниципального района, в состав которого эти поселения входят, то земельный налог вводится (и отменяется) на территории этих поселений на основании нормативного правового акта представительного органа муниципального района, в состав которого входят указанные поселения (изменения, внесенные в п. 2 ст. 7 Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ);
- если на территориях вновь образованных муниципальных образований представительные органы до 1 декабря 2005 г. не успели принять нормативные правовые акты о земельном налоге, то до 1 января 2007 г. налог будет взиматься на основании нормативных правовых актов, принятых ранее действовавшими представительными органами муниципальных образований;

¹ Введена Федеральным законом от 29 ноября 2004 г. № 141-ФЗ; вступила в силу с 1 января 2005 г.

Основной акцент в статье автор делает на изменениях, которые вступили в силу с 1 января 2008 г. Внесенные в НК РФ изменения и дополнения уточняют отдельные установленные нормы налогообложения по земельному налогу, которые не были урегулированы главой 31 НК РФ, но разъяснения по которым ранее давались Минфином России и применяются в настоящее время на практике. Автор подсказывает: если у налогоплательщика имеются трудности с применением каких-либо норм законодательства о налогах и сборах в части исчисления и уплаты земельного налога, необходимо обратить внимание на перечень организаций, которые могут давать официальные разъяснения по этому поводу; если возникают вопросы, связанные с применением Земельного кодекса Российской Федерации, то в этих случаях следует обращаться в Минэкономразвития России и органы Роснедвижимости.

- если на территориях вновь образованных муниципальных образований представительными органами до 1 декабря 2007 г. не будут приняты нормативные правовые акты о земельном налоге, то налог будет взиматься на основании нормативных правовых актов, принятых ранее действовавшими представительными органами муниципальных образований до 1 января 2009 г.

Содержание нормативных актов о земельном налоге

При исчислении земельного налога следует иметь в виду, что налогоплательщики и все элементы налогообложения (объект налогообложения, налоговый период, налоговая база, ставки налога и т.д.) установлены НК РФ. Причем установленные главой 31 НК РФ нормы не могут ни изменяться, ни дополняться нормативными актами муниципальных образований.

Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы власти городов Москвы и Санкт-Петербурга) в принимаемых нормативных правовых актах при введении налога должны установить: налоговые ставки (в пределах, установленных НК РФ), порядок и сроки уплаты земельного налога, дополнительные налоговые льготы; не могут устанавливать: отчетные периоды, авансовые платежи.

Поэтому, исчисляя земельный налог, налогоплательщик должен руководствоваться двумя документами: НК РФ и нормативным актом о земельном налоге муниципального образования, в котором расположен земельный участок.

Разъяснения по земельному налогу

Если у налогоплательщика имеются трудности с применением каких-либо норм законодательства о налогах и сборах в части исчисления и уплаты земельного налога, необходимо обратить внимание на положения статьи 34.2 НК РФ, а именно:

- разъяснения по применению норм главы 31 НК РФ даются Минфином России;
- разъяснения по применению положений нормативных правовых актов муниципальных образо-

ваний о земельном налоге даются финансовыми органами этих муниципальных образований;

- разногласия между налогоплательщиком и налоговой инспекцией, связанные с исчислением и уплатой земельного налога, разрешаются в очередном порядке соответствующими инстанциями ФНС России.

Если у налогоплательщика при исчислении земельного налога возникают вопросы, связанные с применением Земельного кодекса Российской Федерации (далее — ЗК РФ), с определением кадастровой стоимости земельного участка, его принадлежности к определенной категории земельного участка, отнесением земельного участка к изъятому или ограниченному в обороте, то в этих случаях по соответствующим вопросам следует обращаться в Минэкономразвития России и органы Роснедвижимости, а также в администрации субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Разъяснения по заполнению налоговой отчетности по земельному налогу и порядку исчисления налога обязаны давать также налоговые органы.

Изменения по главе 31 Налогового кодекса Российской Федерации

В 2006 г. в главу 31 НК РФ были внесены изменения Федеральным законом от 3 июня 2006 г. № 75-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 1 Федерального закона «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации», которые касались применения налоговой льготы организациями — резидентами особых экономических зон. Причем данные поправки вступили в силу только с 1 января 2007 г.

В 2007 г. был принят Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации», который внес изменения в главу 31 «Земельный налог» НК РФ.

Изменения вступают в силу с 1 января 2008 г. (п. 1 ст. 4 Федерального закона № 216-ФЗ).

Внесенные в НК РФ изменения и дополнения уточняют отдельные установленные нормы налогообложения по земельному налогу, которые не были

урегулированы главой 31 НК РФ и разъяснения по которым ранее давались Минфином России и применяются в настоящее время на практике. Кроме того, в главу 31 НК РФ введены новые нормы, а также уточнены отдельные несоответствия между некоторыми статьями главы 31 НК РФ.

Рассмотрим, какие же изменения по земельному налогу вступят в действие с 1 января 2008 г.

1. Пункт 1 статьи 391 НК РФ дополнен положением следующего содержания:

«Налоговая база в отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), определяется по каждому муниципальному образованию (городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу). При этом налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка».

Изменениями, внесенными в пункт 1 статьи 391 НК РФ, установлен порядок определения налоговой базы в отношении земельных участков, расположенных на территории нескольких муниципальных образований. Необходимость установления такого порядка объясняется следующим.

В соответствии со статьей 389 НК РФ объектом налогообложения по земельному налогу признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

В то же время, как показывает практика, при установлении административных границ муниципальных образований, которые были образованы в соответствии с Федеральным законом от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», не учитывалось кадастровое деление территорий. В результате возникают ситуации, когда земельные участки, имеющие один кадастровый номер и кадастровые границы в кадастровом плане, разделяются административными граница-

ми муниципальных образований на две и более части. Кроме того, земельные участки, расположенные на территории нескольких муниципальных образований, могут регистрироваться в земельном кадастре как единое землепользование (т.е. иметь один кадастровый номер и соответствующие границы, определенные в кадастровом плане), например земельные участки, занятые линейными объектами (трубопроводы, линии энергопередачи и иные аналогичные объекты).

Однако действующая редакция главы 31 «Земельный налог» НК РФ не содержит положений, устанавливающих порядок определения налоговой базы в отношении земельных участков, расположенных на территории нескольких муниципальных образований или земельного участка, одновременно находящегося в двух и более муниципальных образованиях, т.е. являющегося единым землепользованием.

Напомним, что в целях урегулирования данной проблемы и определения механизма налогообложения указанных земельных участков Минфином России было направлено ФНС России письмо от 27 декабря 2005 г. № 03-06-02-02/108, которым разъяснялось, что при исчислении земельного налога по земельным участкам, находящимся на территории нескольких муниципальных образований, налоговая база должна определяться в отношении площади земельного участка, находящейся на территории соответствующего муниципального образования, как доля кадастровой стоимости земельного участка, пропорциональная доле площади, занимаемой земельным участком на территории соответствующего муниципального образования. Для такого земельного участка земельный налог исчисляется отдельно в отношении площади земельного участка, находящейся на территории соответствующего муниципального образования. При этом сумма земельного налога должна определяться как произведение налоговой базы, рассчитанной для соответствующей площади земельного участка, и налоговой ставки, установленной на территории муниципального образования, где расположена данная площадь земельного участка.

Указанный порядок применялся на практике и теперь закреплен в главе 31 «Земельный налог» НК РФ.

2. В пункте 2 статьи 393 НК РФ слова «полугодие и девять месяцев» заменили словами «второй квартал и третий квартал». Данные поправки

изменили отчетные периоды по земельному налогу: первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, и это обусловлено следующим.

Пунктом 6 статьи 396 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода. Однако пунктом 3 статьи 398 НК РФ установлено, что расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (т.е. первого квартала, полугодия и девяти месяцев).

В целях единообразного исчисления сумм авансовых платежей и приведения в соответствие вышеуказанных статей НК РФ и их взаимосвязи и внесено изменение в пункт 2 статьи 393 НК РФ, согласно которому отчетными периодами с 1 января 2008 г. признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

Пример исчисления авансовых платежей по земельному налогу с 1 января 2008 г.:

Земельный участок приобретен в собственность 10 февраля 2006 г. Его кадастровая стоимость составляет 900 000 руб. Налоговая ставка установлена в размере 1,5 %.

Для исчисления суммы авансового платежа, подлежащей уплате в бюджет за 1 квартал, 2 квартал, 3 квартал, коэффициент (K_2) определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых земельный участок находится в пользовании, к числу календарных месяцев в отчетном периоде:

за 1 квартал: $K_2 = 2 \text{ месяца} : 3 \text{ месяца} = 0,67$;

за 1 квартал: $K_2 = 3 \text{ месяца} : 3 \text{ месяца} = 1$;

за 3 месяца: $K_2 = 3 \text{ месяца} : 3 \text{ месяца} = 1$.

Авансовые платежи, подлежащие уплате в бюджет, по итогам отчетных периодов составят:

за 1 квартал — $(900\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% \cdot 0,67) : 4 = 2261,25 \text{ руб.}$;

за 2 квартал — $(900\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% \cdot 1) : 4 = 3375 \text{ руб.}$;

за 3 квартал — $(900\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% \cdot 1) : 4 = 3375 \text{ руб.}$

Всего в течение налогового периода организация должна уплатить сумму авансовых платежей в размере:

$2261,25 \text{ руб.} + 3375,0 \text{ руб.} + 3\,375 \text{ руб.} = 9011,25 \text{ руб.}$

Сумма налога за налоговый период составит:
 $900\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% \cdot 0,92 = 12\,420 \text{ руб.}$

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, составит:
 $12\,420 \text{ руб.} - 9011,25 \text{ руб.} = 3408,75 \text{ руб.}$

3. В пункте 14 слова «органами местного самоуправления (исполнительными органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга)» заменены словами «*Правительством Российской Федерации*».

Согласно действующей редакции пункта 14 статьи 396 НК РФ по результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определяемом органами местного самоуправления (исполнительными органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), не позднее 1 марта этого года.

Изменения предусматривают, что порядок доведения до налогоплательщиков кадастровой стоимости земельных участков будет утверждаться Правительством Российской Федерации. Целесообразность введения такой нормы в НК РФ выявилась в ходе реализации положений главы 31 «Земельный налог» НК РФ при взаимодействии налоговых органов, органов Роснедвижимости и органов местного самоуправления.

Это обусловлено тем, что органы местного самоуправления не располагают сведениями о кадастровой стоимости земельных участков. Сведениями о кадастровой стоимости земельных участков обладают органы Роснедвижимости, находящиеся в ведении Минюста России.

В ближайшее время Правительством Российской Федерации будет принято постановление об утверждении порядка доведения до налогоплательщиков кадастровой стоимости земельного участка и уполномоченном органе исполнительной власти. В настоящее время идет согласование проекта постановления в федеральных органах исполнительной власти.

4. В абзацах третьем и четвертом подпункта 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ слово «предоставленных» заменили словами «*приобретенных (предоставленных)*».

Одновременно меняется редакция пунктов 15 и 16 статьи 396 НК РФ.

Внесение изменений в статьи 394 и 396 НК РФ вызвано необходимостью урегулирования в рамках налогового законодательства вопросов применения ставок земельного налога и соответствующих повышающих коэффициентов по землям, предоставленным или приобретенным под жилищное строительство. Неясность в вопросах, какую ставку применять и с какого срока исчислять срок проектирования и строительства, порождала вопросы как у налогоплательщиков, так и у налоговых органов. Кроме того, возникал вопрос о правомерности применения повышающих коэффициентов к земельным участкам, «предоставленным» под жилищное строительство.

В связи с этим принятые изменения одинаково применяются и устанавливаются, что в отношении земельных участков приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, применение повышающих коэффициентов и исчисление налога начинаются с момента государственной регистрации прав на эти земельные участки.

Предельную величину налоговой ставки земельного налога в размере 0,3 % следует применять в отношении земельных участков, как предоставленных, так и приобретенных для жилищного строительства.

Напомним, что в целях единообразного применения норм статьи 394 и 396 НК РФ в правоприменительной практике разъяснения по этому вопросу давались Минфином России в адрес ФНС России письмом от 27 декабря 2005 г. № 03-06-02-02/108, которые применялись на практике.

Теперь данный вопрос урегулирован налоговым законодательством.

5. В статье 397 НК РФ абзац второй пункта 1 после слова «налога» дополнен словами «(авансовых платежей по налогу)».

Изменения носят уточняющий характер и приведены в соответствии с требованиями статьи 398 НК РФ, которой установлено, что сроки уплаты налога не могут быть установлены ранее срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 398 НК РФ. Данное положение распространяется и на сроки уплаты авансовых платежей.

Кроме того, в пункте 2 указанной статьи слова «пунктом 4» заменены словами «пунктом 5».

Пункт 2 предусматривает, что налогоплательщики исчисляют сумму налога по окончании налогового периода в порядке, предусмотренном пунктом 4 статьи 396 НК РФ. Поэтому внесенные изменения носят редакционный характер, поскольку порядок исчисления налога по окончании налогового периода установлен не пунктом 4, а пунктом 5 статьи 396 НК РФ.

С 1 января 2008 г. в статью 398 НК РФ Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 268-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» введен новый пункт 4, согласно которому крупнейшие налогоплательщики представляют налоговые декларации (расчеты) по земельному налогу в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. Данная норма вводится с 1 января 2008 г. Налоговые декларации за 2007 г. необходимо представлять в налоговые инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

Определение налогоплательщика по земельному налогу

Согласно Земельному кодексу Российской Федерации (далее — ЗК РФ) пользование землей является платным. Поэтому пользователи земель уплачивают либо земельный налог, либо арендную плату за земельный участок.

В отношении земельного налога налогоплательщиками признаются организации, обладающие земельными участками:

- на праве собственности;
- на праве постоянного (бессрочного) пользования (право постоянного (бессрочного) пользования должно быть переоформлено до 2010 г. на право собственности или аренды (ст. 3 Федерального закона от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ); данное положение не распространяется на государственные учреждения и государственные унитарные предприятия (п. 1 ст. 20 ЗК РФ);
- на праве пожизненного наследуемого владения (для физических лиц).

В отличие от порядка, установленного Законом Российской Федерации «О плате за землю», когда плательщиками налога являлись пользователи земельных участков, глава 31 НК РФ связывает понятие «налогоплательщик» прежде всего с правом на земельный участок.

Арендаторы земельных участков не признаются налогоплательщиками.

Для разработки (добычи) полезных ископаемых земельные участки предоставляются при наличии лицензии (п. 4. ст. 88 ЗК РФ). Земельные участки для недропользования предоставляются на определенные сроки (ст. 10 Закона Российской Федерации «О недрах»). Земельные участки для добычи полезных ископаемых предоставляются на срок отработки месторождений. Поэтому данные земельные участки, предоставленные во временное пользование (на праве постоянного срочного пользования или по договору аренды), не облагаются земельным налогом.

Напомним, по Закону Российской Федерации «О плате за землю» недропользователи, не оформившие право аренды земельного участка, признавались налогоплательщиками земельного налога как землепользователи по ставке налога, установленной для категории земель для промышленности.

Пример. Негосударственная организация имеет решение администрации области о предоставлении земельного участка на праве постоянного (бессрочного) пользования, выданное в 1991 г. Налоговый орган при проверке установил, что свидетельство о праве собственности на земельный участок в соответствии с требованиями ЗК РФ до сих пор не переоформлено на право собственности.

Должна ли организация платить земельный налог, если она оформляет права аренды на данный земельный участок?

В этом случае земельный налог платить необходимо до принятия решения о прекращении права постоянного (бессрочного) пользования земельным участком, поскольку ранее принятое решение администрации области о предоставлении земельного участка имеет равную силу со свидетельством о регистрации прав на объект недвижимого имущества. Ранее принятое решение администрации о предоставлении земельного участка является основанием для признания организации налогоплательщиком. Об этом говорится в Федеральном законе

№ 122-ФЗ, а также в статье 8 Федерального закона № 141-ФЗ.

Установленная федеральным законом о введении в действие ЗК РФ норма о приватизации зданий, строений, сооружений одновременно с приватизацией земельного участка (п. 7 ст. 3) не лишает лицо, ставшее собственником недвижимости вследствие его приватизации до введения в действие ЗК РФ, права приобрести земельный участок в собственность или заключить договор его аренды, за исключением случаев, когда приватизация земельного участка запрещена.

Наличие договора аренды земельного участка, заключенного до введения в действие ЗК РФ, также не лишает собственника недвижимости права выкупа земельного участка в соответствии с пунктом 1 статьи 36 ЗК РФ.

Если договор аренды земельного участка заключен собственником расположенного на нем объекта недвижимости после введения в действие ЗК РФ, то в связи с тем, что собственник недвижимости реализовал свое исключительное право приватизации или аренды путем заключения договора аренды земельного участка, он утрачивает право выкупа земельного участка в соответствии с пунктом 1 статьи 36 ЗК РФ.

Право пользования земельным участком неразрывно связано с правами на строения на этом участке.

При переходе права собственности на здание, строение, сооружение, находящиеся на земельном участке, к другому лицу данное лицо приобретает право на использование соответствующей части земельного участка, занятой зданием, строением, сооружением и необходимой для их обслуживания, на тех же условиях и в том же объеме, что и прежний их собственник. Таким образом, новый собственник объекта недвижимости становится плательщиком налога на землю при получении соответствующих прав на земельный участок.

Прежний собственник уплачивает налог с начала отчетного года по месяц (включительно), в котором он утратил право собственности на указанный земельный участок. Лицо, к которому переходит право на земельный участок, уплачивает налог начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором произошел переход права собственности. Данное положение применяется с учетом норм главы 31 НК РФ.

Если покупатель не регистрирует длительное время свои права на земельный участок при приобретении недвижимости, налоговые органы и органы местного самоуправления будут привлекать его через суд к уплате земельного налога или арендных платежей (по аналогии с налогом на имущество организаций; см. письмо Минфина России от 6 сентября 2006 г. № 03-06-01-02/35).

За земельные участки, занятые строением, а также предназначенные для обслуживания строения, находящегося в раздельном пользовании (не аренда) нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется отдельно каждому лицу.

За земельные участки, занятые строением, а также предназначенные для обслуживания строения, находящегося в общей собственности нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется каждому из этих собственников исходя из доли собственности (ст. 249 ГК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 164 ГК РФ сделки с землей и другим недвижимым имуществом подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре (далее – Единый реестр) в случаях и в порядке, предусмотренных статьями 131 ГК РФ и Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Статьей 17 Федерального закона № 122-ФЗ установлено, что основаниями для государственной регистрации наличия, возникновения, прекращения, перехода, ограничения (обременения) прав на недвижимое имущество и сделок с ним являются правоустанавливающие документы, перечень которых приведен в указанной статье.

Для юридических лиц такими документами могут быть:

- акты, изданные органами государственной власти или органами местного самоуправления в рамках их компетенции и в порядке, который установлен законодательством, действовавшим в месте издания таких актов на момент их издания;
- договоры и другие сделки в отношении недвижимого имущества, совершенные в соответствии с законодательством, действовавшим в месте расположения объектов недвижимого имущества на момент совершения сделки;

- вступившие в законную силу судебные акты; акты (свидетельства) о правах на недвижимое имущество, выданные уполномоченными органами государственной власти в порядке, установленном законодательством, действовавшим в месте издания таких актов на момент их издания;
- иные акты передачи прав на недвижимое имущество и сделок с ним заявителю от прежнего правообладателя в соответствии с законодательством, действовавшим в месте передачи на момент ее совершения;
- иные документы, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации подтверждают наличие, возникновение, прекращение, переход, ограничение (обременение) прав.

Обязательным приложением к документам, необходимым для государственной регистрации прав, являются кадастровый план земельного участка и (или) план объекта недвижимости с указанием его кадастрового номера. При этом указанные документы должны содержать информацию о соответствующих правах на земельный участок и о его целевом назначении.

Следует также иметь в виду, что права на недвижимое имущество, возникшие до 31 января 1998 г., признаются юридически действительными при отсутствии их государственной регистрации, введенной вышеназванным федеральным законом. При этом государственная регистрация прав, проведенная в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях уполномоченными государственными органами и организациями до вступления в силу указанного федерального закона, является юридически действительной (п. 1 ст. 6 Федерального закона № 122-ФЗ).

При этом следует различать следующее:

- государственная регистрация носит правообразующий характер (право на имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента его регистрации — п. 2 ст. 8 и п. 2 ст. 223 ГК РФ);
- государственная регистрация носит правоподтверждающий характер (право на недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает в соответствии с феде-

ральным законом не с момента государственной регистрации, а в соответствии с законом (например, п. 5 ст. 16 Федерального закона от 29 декабря 2004 г. № 189-ФЗ, п. 1 и 2 ст. 6 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ, п. 4 ст. 1152 ГК РФ). В этом случае основанием для взимания земельного налога до получения правоудтверждающих документов о регистрации прав на объекты недвижимого имущества являются правоустанавливающие документы (т.е. документы, служащие основаниями для государственной регистрации прав на недвижимое имущество). В частности, это распространяется на случаи приобретения организациями помещений в жилом доме, находящемся в долевой собственности (см. письмо Минфина России от 17 мая 2006 г. № 03-06-02-02/65).

В случае отсутствия в Едином реестре сведений о существующих правах на земельные участки (до выдачи документов о государственной регистрации) налогоплательщики определяются на основании следующих документов (ст. 8 Федерального закона от 29 ноября 2004 г. № 141-ФЗ, ст. 17 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ):

- свидетельства о государственной регистрации права по форме, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 18 февраля 1998 г. № 219 «Об утверждении Правил ведения Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним»;
- свидетельства о праве собственности на землю по форме, утвержденной Указом Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 176 «О регулировании земельных отношений и развитии аграрной реформы в России»;
- государственного акта на право собственности на землю, пожизненного наследуемого владения, бессрочного (постоянного) пользования землей по формам, утвержденным постановлением Совета Министров РСФСР от 17 сентября 1991 г. № 493 «Об утверждении форм государственного акта на право собственности на землю, пожизненного наследуемого владения, бессрочного (постоянного) пользования землей»;
- свидетельства о праве собственности на землю по форме, утвержденной постановлением Пра-

вительства Российской Федерации от 19 марта 1992 г. № 177 «Об утверждении форм свидетельства о праве собственности на землю, договора аренды земель сельскохозяйственного назначения и договора временного пользования землей сельскохозяйственного назначения»;

- актов, изданных органами государственной власти или органами местного самоуправления в рамках их компетенции и в порядке, установленном законодательством, действующим в месте издания таких актов на момент их издания, о предоставлении земельных участков.

Эти акты признаются действительными в связи с указанием на это в Федеральном законе от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» и статье 8 Федерального закона от 29 ноября 2004 г. № 141-ФЗ.

Поэтому если земельные участки не прошли кадастровый учет и по ним отсутствует кадастровый номер, то такие земельные участки признаются объектом налогообложения земельным налогом на основании правоустанавливающих (правоудостоверяющих) документов, выданных соответствующими органами до введения Федерального закона № 122-ФЗ (письмо Минфина России от 9 апреля 2007 г. № 03-05-05-02/21 в адрес ФНС России).

В случае пользования земельным участком, по которому отсутствуют правоустанавливающие документы, на котором расположено здание, находящееся в собственности данной организации, необходимо учитывать арбитражную практику, в соответствии с которой отсутствие документа о праве пользования землей, получение которого зависит исключительно от волеизъявления самого пользователя, не может служить основанием для освобождения его от уплаты земельного налога (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14 октября 2003 г. № 7644/03).

Отметим, что может быть много различных ситуаций, поэтому прежде всего необходимо знать, прекратил ли свои права на земельный участок предыдущий собственник и если нет, то покупатель — собственник (собственники) недвижимости на данном земельном участке не может признаваться налогоплательщиком земельного налога. Данный земельный участок (доли земельного

участка) должен выкупаться у собственника либо пользование земельным участком должно осуществляться на правах аренды.

На основании пункта 1 статьи 45 ЗК РФ право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком прекращается при отказе землепользователя от принадлежащего ему права на земельный участок на условиях и в порядке, которые предусмотрены статьей 53 ЗК РФ. При этом в соответствии с пунктом 1 статьи 53 ЗК РФ отказ лица от осуществления принадлежащего ему права на земельный участок (подача заявления об отказе) не влечет за собой автоматического прекращения соответствующего права.

В соответствии с гражданским законодательством право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком сохраняется за организацией до момента внесения соответствующих записей в Единый реестр и до этого момента организация остается плательщиком земельного налога (см. письмо Минфина России от 10 июня 2005 г. № 03-06-02-04/41).

Объект налогообложения

В соответствии с нормами главы 31 НК РФ объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на которую распространяется действие нормативного правового акта о введении земельного налога.

Под земельным участком как объектом обложения земельным налогом следует понимать часть поверхности земли (в том числе почвенный слой), границы которой описаны и удостоверены в установленном порядке (ст. 6 ЗК РФ). Исходным материалом для выявления границ земельного участка являются: землеустроительная документация, материалы межевания объектов землеустройства, карты (планы) объекта землеустройства, утвержденный внутрихозяйственный землеустроительный проект.

При рассмотрении вопросов о признании земельного участка объектом налогообложения, правах собственности на землю и оформлении прав на земельные участки, в частности переоформлении прав постоянного (бессрочного) пользования зе-

мельными участками на права аренды или приобретения земельных участков в собственность, следует учитывать постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24 марта 2005 г. № 11 «О некоторых вопросах, связанных с применением земельного законодательства», в котором арбитражным судам даны разъяснения по единообразным подходам к рассмотрению судебных споров и их разрешению.

Если организация владеет помещением в многоквартирном доме и использует его, например, как торговое, офисное помещение, то с момента формирования земельного участка (получение кадастрового номера) необходимо платить земельный налог, даже если право собственности на принадлежащую на помещение долю земельного участка, относящегося по ГК РФ к общему имуществу многоквартирного дома, не оформлено. По вопросу налогообложения земельного участка, занятого многоквартирным домом, Минфином России даны разъяснения письмом от 17 мая 2006 г. № 03-06-02-02/65 в адрес ФНС России.

При этом необходимо учитывать, что ставка в размере 0,3 %, установленная подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ, применяется только в отношении земельного участка, принадлежащего на долю помещений, занятых жилыми квартирами (ставка в размере 0,3 % установлена данным подпунктом в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом, за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду).

Доля земельного участка, которая приходится на нежилые помещения, собственниками которых являются юридические лица и предприниматели, используемые под магазины, парикмахерские и т.д., должна облагаться по ставкам, установленным для этих видов деятельности, если иное не предусмотрено нормативным актом муниципального образования о земельном налоге (разъяснения даны Минфином России в письме в адрес ФНС России от 17 мая 2007 г. № 03-05-05-02/33).

Главой 31 НК РФ установлен перечень видов земель, не являющихся объектом обложения земельным налогом.

К таким землям относятся (п. 2 ст. 289 НК РФ):

- земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации

Федерации (п. 4 ст. 27 ЗК РФ). Такие земельные участки не могут предоставляться в частную собственность, а также быть объектами сделок, предусмотренных гражданским законодательством;

- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 5 ст. 27 ЗК РФ). Однако не все земли, ограниченные в обороте и перечисленные в указанном пункте, исключены из объектов обложения земельным налогом. Если обобщить список, то можно говорить о земельных участках, находящихся в государственной или муниципальной собственности, предоставленных для обеспечения обороны и безопасности, оборонной промышленности, таможенных нужд.

Вопрос признания земель ограниченными в обороте или изъятыми из оборота в полной мере не урегулирован земельным законодательством. В связи с этим в адрес ФНС России Минфином России было направлено письмо от 20 марта 2007 г. № 03-05-05-02/12 с разъяснениями Минэкономразвития России о принципах признания земельного участка изъятым из оборота или ограниченным в обороте. Однако данное письмо, на наш взгляд, не решает вышеназванную проблему, поскольку не раскрывает однозначно понятие таких земель.

Из письма можно сделать вывод, что в каждом конкретном случае требуются индивидуальные подходы. Так, Минфином России совместно с Минэкономразвития России данный вопрос рассматривался в отношении земель, предоставленных органам Росгидромета (письмо от 17 августа 2007 г. № 03-05-05-02/47), органам ФТС России (письмо от 30 августа 2007 г. № 03-05-05-01/37), верховным судам по субъектам Российской Федерации (письмо от 14 августа 2007 г. № 03-05-05-02/45 в адрес ФНС России), налоговым органам (письмо от 7 мая 2007 г. № 03-05-05-02/30) и т.п.

В отдельных случаях в границах земель, изъятых из оборота, могут находиться земельные участки иных собственников или пользователей, которые подлежат налогообложению в общеустановленном порядке. Примером могут служить отдельные участки в границах национальных парков.

Налоговая база

Земельный налог исчисляется исходя из кадастровой оценки земельного участка.

Функции ведения государственного земельного кадастра и кадастровой оценки земельных участков для целей налогообложения возложены на Российское агентство кадастра объектов недвижимости (Роснедвижимость).

Государственная кадастровая оценка земель основывается на классификации земель по целевому назначению, виду функционального использования, результаты которой утверждают органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации по представлению территориальных органов Роснедвижимости (постановление Правительства Российской Федерации от 8 апреля 2000 г. № 316). Государственная кадастровая оценка земель производится преимущественно для целей налогообложения. Поэтому для реализации положений главы 31 НК РФ, предусматривающей исчисление налоговой базы на основании кадастровой стоимости земельного участка, организациями системы Роснедвижимости и других ведомств разработаны методические материалы по оценке кадастровой стоимости земель сельскохозяйственных угодий, лесных земель, земель городских и сельских поселений, земель промышленности и других земель производственного назначения, земель садоводческих товариществ, земель рекреационного назначения и других видов земель. Модели кадастровой оценки земельных участков базируются на системе массового определения стоимости и включают метод сравнения рынков, а также доходный и затратный методы. Различные методы применяются к различным категориям земель и видам землепользования в зависимости от факторов, влияющих на оценку земли.

Главой 31 НК РФ установлено, что налоговой базой по земельному налогу в отношении каждого земельного участка является его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Государственная кадастровая оценка земель проводится не реже одного раза в пять лет и не чаще одного раза в три года (пункт 3 Правил проведения государственной кадастровой оценки земель, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 8 апреля 2000 г. № 316). Поэтому ежегодная индексация, которая

ранее устанавливалась в постановлениях Правительства Российской Федерации, не проводится.

Организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании имеющейся документации на земельный участок и сведений о кадастровой стоимости земельного участка. Эти сведения формируются в государственном земельном кадастре. Кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года должна быть доведена до сведения налогоплательщиков в порядке, определяемом органами местного самоуправления, в срок не позднее 1 марта календарного года.

Результаты кадастровой оценки категорий земель утверждают органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, эти материалы официально публикуются. Размещение сведений о кадастровой стоимости в средствах массовой информации и является фактическим доведением до налогоплательщиков кадастровой стоимости. Такой порядок сегодня устанавливают местные органы, поскольку сами в большинстве случаев не имеют сведений о кадастровой стоимости находящихся на территории муниципального образования земельных участков, которая содержится исключительно в государственном земельном кадастре.

С 1 января 2008 г. порядок доведения до сведения налогоплательщиков кадастровой стоимости будет определяться постановлением Правительства Российской Федерации).

Если до сведения организации своевременно не доведена кадастровая стоимость земельного участка в установленном порядке, то ей необходимо представить нулевую налоговую декларацию (расчет по авансовым платежам). При доведении до сведения организации кадастровой стоимости земельного участка в последующих периодах ей необходимо представить уточненную налоговую декларацию (а при необходимости и расчет по авансовым платежам). При этом расчет налога производится за весь налоговый период. Пени за неуплату в этом случае не начисляются (письмо Минфина России в адрес ФНС России от 6 июня 2006 г. № 03-06-02-02/75).

Главой 31 НК РФ установлен особый порядок определения налоговой базы в отношении земельных участков, находящихся в общей собственности: налоговая база определяется пропорционально доле каждого налогоплательщика в общей долевой собственности. В части земельных участков, находящихся в общей совместной собственности,

налоговая база определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Если организация приобретает здание, то к покупателю в этом случае переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята этой недвижимостью. Как правило, эта доля конкретно определена в документах на земельный участок. В этом случае налоговая база будет определяться пропорционально указанной доле в праве собственности на этот земельный участок.

Пример. Организация приобрела здание в 2006 г. Доля этой организации в праве собственности на земельный участок составляет 75 %. Кадастровая стоимость всего земельного участка (в том числе и под приобретенным организацией зданием) — 2 000 000 руб.

Налоговая база определяется в части доли в праве собственности на земельный участок под приобретенным организацией зданием:

$$2\,000\,000 \text{ руб.} \cdot 75\% = 1\,500\,000 \text{ руб.}$$

Если покупателями здания являются несколько лиц, то налоговая база будет определяться пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на это здание.

Если доля лица в документах на земельный участок определена как доля в праве на находящиеся на земельном участке строения (здания, сооружения), то налоговая база будет определяться пропорционально доле лица в праве собственности (в площади) на это строение (здание, сооружение).

Пример. Организация А и организация Б приобрели по договору купли-продажи в собственность здание. Кадастровая стоимость земельного участка под зданием составляет 3 000 000 руб. Организация А владеет 60-процентной долей в праве собственности на здание, организация Б — 40-процентной долей.

Налоговая база по земельному участку, занимаемому объектом недвижимости организации А, равна: $3\,000\,000 \text{ руб.} \cdot 60\% = 1\,800\,000 \text{ руб.}$

Налоговая база по земельному участку, занимаемому объектом недвижимости организации Б, равна: $3\,000\,000 \text{ руб.} \cdot 40\% = 1\,200\,000 \text{ руб.}$

Если права на долю земельного участка не зарегистрированы, то плательщиком земельного нало-

га в этом случае признается продавец здания — собственник земельного участка.

В то же время если покупатель не регистрирует длительное время свои права на весь земельный участок при приобретении недвижимости или не оформляет договор аренды, налоговые органы будут привлекать его к уплате налога через суд (по аналогии с налогом на имущество организаций; см. письмо Минфина России от 6 сентября 2006 г. № 03-06-01-02/35).

По земельным участкам, находящимся на территории нескольких муниципальных образований (линейные объекты), налоговая база определяется в отношении каждой площади земельного участка, находящейся на территории соответствующего муниципального образования (доля кадастровой стоимости земельного участка, пропорциональная доли площади, занимаемой земельным участком, на территории каждого муниципального образования).

Если налогоплательщик не может самостоятельно определить размер земельного участка (под линейным объектом), приходящегося на муниципальное образование, необходимо обращаться в органы Роснедвижимости.

Данный вопрос урегулирован Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ, внесшим изменения в главу 31 НК РФ.

При изменении кадастровой стоимости земельных участков в течение налогового периода, например при изменении категории земельного участка, его целевого назначения и т.п. (если собственник не меняется), для целей налогообложения применяется та кадастровая стоимость, которая была определена для этого участка на 1 января текущего налогового периода.

Изменения кадастровой стоимости могут иметь налоговые последствия, если кадастровая стоимость была определена неверно по состоянию на 1 января налогового периода.

Если в течение налогового периода одновременно меняются и собственник, и категория земли (целевое назначение), то кадастровая стоимость земельного участка для целей исчисления налоговой базы определяется для нового собственника исходя из кадастровой стоимости земли по состоянию на 1 января налогового периода и установленной для него новой категории земельного участка (целевого назначения) по данным правоустанавливающего документа.

Ставки налога

Ставки налога на землю устанавливаются представительными органами муниципальных образований и не могут превышать размер, установленный в статье 394 НК РФ для различных категорий земель:

0,3 % — в отношении земель сельскохозяйственного назначения или земель в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях, используемых для сельскохозяйственного производства, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящийся на объект, не относящийся к ЖКХ), предоставленных (приобретенных) для жилищного строительства;

1,5 % — по всем другим землям.

Налоговые ставки устанавливаются в процентах от налоговой базы в пределах ставок налога, установленных НК РФ.

Ставки налога могут дифференцироваться в зависимости от категории земель и их целевого назначения. ЗК РФ предусматривает семь категорий земель.

Следует также иметь в виду, что правила землепользования и застройки устанавливаются градостроительный регламент для каждой территориальной зоны индивидуально, с учетом особенностей ее расположения и развития, а также возможности территориального сочетания различных видов использования земельных участков (жилого, общественно-делового, производственного, рекреационного и иных видов использования земельных участков) (п. 2 ст. 85 ЗК РФ).

Земли, относящиеся к категории занятых объектами жилищного фонда, выделяются согласно положениям Жилищного кодекса Российской Федерации (далее — ЖК РФ). В соответствии со статьей 15 ЖК РФ объектами жилищных прав являются жилые помещения. Исходя из определения жилого помещения, установленного в указанной статье, у организации могут быть земли, занятые объектами индивидуального жилищного фонда, когда она является собственником жилых помещений, используемых для проживания граждан на условиях безвозмездного пользования. Организация (индивидуальный предприниматель)

может владеть помещениями в жилом фонде, используемыми для экономической деятельности.

Внесены изменения в подпункт 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ (Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 268-ФЗ) и снижена ставка налога для земельных участков, занятых дачами, до 0,3 %. Данная ставка применяется с 1 января 2007 г. В 2006 г. земельные участки, занятые такими объектами, облагались налогом по ставке не менее 1,5 %, поскольку в соответствии с ЖК РФ дачи, находящиеся на соответствующих правах у организаций (в том числе государственные), не относятся к жилищному фонду.

А вот общежития относятся к жилищному фонду, следовательно, земельные участки, занятые такими объектами, облагаются налогом по ставке не менее 0,3 %.

Для определения земель, занятых объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, необходимо руководствоваться положениями Градостроительного кодекса Российской Федерации и другими документами, регламентирующими градостроительную деятельность. При этом следует иметь в виду, что сведения об объектах инженерной инфраструктуры и благоустройстве территории включаются в информационные системы обеспечения градостроительной деятельности (ст. 57 Градостроительного кодекса Российской Федерации). Порядок определения таких земель определен в письме Минфина России от 13 февраля 2006 г. № 03-06-02-02/14.

Важно, что предельная величина налоговой ставки земельного налога (0,3 %) применяется в отношении земельных участков как предоставленных, так и приобретенных для жилищного строительства.

Кроме того, по мнению Минфина России, аналогичный подход следует использовать и при применении повышающих коэффициентов при исчислении земельного налога в периодах проектирования и строительства объектов в соответствии с пунктом 15 статьи 396 НК РФ (письмо Минфина России от 27 декабря 2005 г. № 03-06-02-02/108, доведено письмом ФНС России от 31 января 2006 г. № ГИ-6-21/103@).

Если земельный участок занят жилым фондом и на нем имеются объекты (помещения) иного назначения, то доля площади земельного участка, приходящаяся на эти объекты, облагается не по ставке

в размере 0,3 %, а по ставке не более 1,5 % (пп. 1 п. 1 ст. 394 НК РФ).

Пример. В многоквартирном доме находятся 10 двухкомнатных квартир площадью 60 кв. м каждая и 20 однокомнатных квартир площадью 40 кв. м каждая. Все квартиры в доме приватизированы. На двух этажах данного дома располагается магазин площадью 600 кв. м, принадлежащий ООО «Орбита». Кадастровая стоимость земельного участка, на котором расположен этот дом, равна 20 000 000 руб., а налоговая ставка, установленная представительным органом муниципального образования в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом, составляет 0,1 % его кадастровой стоимости. Налоговая ставка по земельным участкам, занятым объектами торговли, составляет 1,5 %. Для определения доли в праве общей собственности на общее имущество в данном доме, принадлежащей каждому собственнику вышеуказанных помещений, определяем общую площадь этих помещений.

Площадь магазина + площадь всех двухкомнатных квартир + площадь однокомнатных квартир = 600 кв. м + (60 кв. м · 10) + (40 кв. м · 20) = 2000 кв. м. Доля в праве общей долевой собственности на общее имущество для каждого собственника помещений будет равняться частному от деления площади помещения, находящегося в собственности налогоплательщика, и общей площади всех помещений, принадлежащих собственникам, которая в нашем случае равняется 2000 кв. м.

Доля в праве общей долевой собственности на общее имущество составит соответственно:

для ООО «Орбита» — 600 кв. м : 2000 кв. м = 0,3;

для всех собственников двухкомнатных квартир — 600 кв. м : 2000 кв. м = 0,3;

для всех собственников трехкомнатных квартир 800 кв.м : 2000 кв.м = 0,4.

Налоговая база будет равняться: для ООО «Орбита» 20 000 000 руб. · 0,3 = 6 000 000 руб.;

Сумма земельного налога для ООО «Орбита» составит 6 000 000 руб. · 1,53 : 100 = 90 000 руб.

Если объекты жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса находятся в составе земельных участков, выделенных для использования по иному назначе-

нию (например, для размещения научных организаций, полигонов и т.п.), то по ставке 0,3 % будут облагаться только площади земель, приходящихся на объекты ЖКХ.

Для земельного участка, расположенного на территории нескольких муниципальных образований, к каждой доле, находящейся на территории соответствующего муниципального образования, для каждой категории объектов применяется своя, установленная муниципальным образованием ставка (письмо Минфина России от 27 декабря 2005 г. № 03-06-02-02/108).

Налоговые льготы

Перечень организаций, которым в соответствии с главой 31 НК РФ предоставляются льготы по земельному налогу, установлен статьей 395 НК РФ. В основном это земельные участки, занятые объектами общегосударственного значения, а также социальными объектами.

С 1 января 2006 г. освобождены от обложения земельным налогом организации — резиденты особых экономических зон (имеющие права собственности на земельные участки, предоставленные резидентам особых экономических зон в соответствии с Федеральным законом от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ). Решение о создании такой зоны на территории субъекта Российской Федерации и муниципального образования принимает Правительство Российской Федерации.

С 25 августа 2005 г. (со дня вступления в силу Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ) существование особых экономических зон и свободных экономических зон, созданных до 25 августа 2005 г., прекращается (ст. 40 Федерального закона № 116-ФЗ). Исключение составляют особые экономические зоны в Калининградской и Магаданской областях.

С 1 января 2007 г. данная льгота применяется в новой редакции (которая носит исключительно уточняющий характер), согласно которой освобождаются от налогообложения организации — резиденты особой экономической зоны в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок.

Особые экономические зоны созданы на территориях муниципальных образований Ставропольского края (постановление Правительства Российской Федерации от 3 февраля 2007 г. № 71), Алтайского края (постановление Правительства Российской Федерации от 3 февраля 2007 г. № 71, № 69 и № 67), Республике Татарстан (постановление Правительства Российской Федерации от 21 декабря 2005 г. № 784), города Томска (постановление Правительства Российской Федерации от 21 декабря 2005 г. № 783), Липецкой области (постановление Правительства Российской Федерации от 21 декабря 2005 г. № 782), Московской области (постановление Правительства Российской Федерации от 21 декабря 2005 г. № 781), городов Москвы и Санкт-Петербурга (постановления Правительства Российской Федерации от 21 декабря 2005 г. № 779 и № 780).

Налоговая льгота предоставляется организации — резиденту особой экономической зоны в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной или технико-внедренческой деятельности начиная с даты внесения соответствующей записи в реестр резидентов особой экономической зоны и действует в течение пяти лет с момента возникновения права собственности на земельный участок, предоставленный резиденту особой экономической зоны (или до лишения организации статуса резидента особой экономической зоны при нарушениях режима; п. 9 ст. 11 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ).

Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе предусмотреть любые налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом льготы, предусмотренные статьей 395 НК РФ, применяются вне зависимости от их упоминания в нормативных правовых актах представительных органов муниципальных образований (законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

Организации, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом обложения земельным налогом.

В случае возникновения (прекращения) у организации в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу сумма налога (суммы авансовых платежей по налогу) исчисляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

В 2007 г. налоговым периодом по земельному налогу считается календарный год — период с 1 января по 31 декабря, а отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев.

Пример расчета авансовых платежей

Для исчисления суммы авансового платежа, подлежащей уплате в бюджет за 1 квартал, 6 месяцев и 9 месяцев, коэффициент (K_2) определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых земельный участок находится в пользовании, к числу календарных месяцев в отчетном периоде:

за 1 квартал: $K_2 = 2 \text{ месяца} : 3 \text{ месяца} = 0,67$;

за 6 месяцев: $K_2 = 5 \text{ месяцев} : 6 \text{ месяцев} = 0,83$;

за 9 месяцев: $K_2 = 8 \text{ месяцев} : 9 \text{ месяцев} = 0,89$.

Авансовые платежи, подлежащие уплате в бюджет, по итогам отчетных периодов составят:

за 1 квартал — $(900\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% \cdot 0,67) : 4 = 2261,25 \text{ руб.}$;

за 6 месяцев — $(900\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% \cdot 0,83) : 4 = 2801,25 \text{ руб.}$;

за 9 месяцев — $(900\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% \cdot 0,89) : 4 = 3003,75 \text{ руб.}$

Всего в течение налогового периода организация должна уплатить сумму авансовых платежей в размере: $2\,261,25 \text{ руб.} + 2\,801,25 \text{ руб.} + 3\,003,75 \text{ руб.} = 8\,066,25 \text{ руб.}$

Коэффициент (K_2) определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых земельный участок находится в собственности, к числу календарных месяцев. $K_2 = 11 \text{ месяцев} : 12 \text{ месяцев} = 0,92$.

Сумма налога за налоговый период составит: $900\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% \cdot 0,92 = 12\,420 \text{ руб.}$

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, составит:

$12\,420 \text{ руб.} - 8\,066,25 \text{ руб.} = 4\,353,75 \text{ руб.}$

Отчетные периоды. Исчисление налога (авансовых платежей)

С 1 января 2008 г. отчетными периодами установлены первый, второй и третий кварталы.

В то же время представительным органам муниципального образования (законодательным (представительным) органам государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) предоставлено право при введении налога не устанавливать отчетные периоды.

Организации исчисляют сумму налога за отчетный год самостоятельно (умножением налоговой базы на налоговую ставку).

Когда отчетный период определен как квартал, исчисляются авансовые платежи по налогу по истечению первого, второго и третьего кварталов текущего налогового периода в размере $\frac{1}{4}$ соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Пример. Земельный участок под производственным зданием организации расположен в районе. Кадастровая стоимость земельного участка под этим объектом — 750 000 руб. Представительными органами муниципального образования налоговая ставка установлена в размере 1,5 %.

Сумма земельного налога, исчисленного по истечении налогового периода, составит: $750\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% = 11\,250 \text{ руб.}$

Второй земельный участок организации представлен под объект торговли. Кадастровая стоимость земельного участка под этим объектом составляет 870 000 руб. Налоговая ставка установлена в размере 1,5 %. Сумма земельного налога, исчисленного по истечении налогового периода по земельному участку, занятому объектом торговли, составит: $870\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% = 13\,050 \text{ руб.}$

Сумма земельного налога по двум земельным участкам составит: $11\,250 \text{ руб.} + 13\,050 \text{ руб.} = 24\,300 \text{ руб.}$

При исчислении авансовых платежей организациями следует иметь в виду, что по итогам отчетных периодов, определенных как квартал, уплачивается фиксированная сумма авансового платежа, рассчитанная в размере $\frac{1}{4}$ соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. При этом исчис-

ление суммы авансовых платежей производится по истечении каждого квартала налогового периода.

Авансовые платежи по итогам отчетных периодов составят: $24\ 300 \text{ руб.} : 4 = 6075 \text{ руб.}$ за каждый квартал и подлежат уплате по окончании каждого квартала.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, составит: $24\ 300 \text{ руб.} - (6075 \text{ руб.} + 6075 \text{ руб.} + 6075 \text{ руб.}) = 6075 \text{ руб.}$

В случае возникновения (прекращения) у организации в течение налогового (отчетного) периода права на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента правообладания земельным участком.

Коэффициент (K_2) определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании) организации, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Из содержания пункта 10 статьи 396 НК РФ следует, что организация, у которой право возникло до 15-го числа месяца, должна уплатить земельный налог за полный месяц начиная с 1-го числа месяца возникновения права на земельный участок. В случае возникновения права на землю после 15-го числа месяца налог платится с 1-го числа месяца, следующего за месяцем возникновения права на земельный участок (этот механизм зафиксирован в п. 23 Порядка заполнения налоговой декларации по земельному налогу).

Пример. Земельный участок приобретен в собственность 10 февраля 2006 г. Его кадастровая стоимость составляет 900 000 руб. Налоговая ставка установлена в размере 1,5 %.

Коэффициент (K_2) определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых земельный участок находится в собственности, к числу календарных месяцев: $K_2 = 11 \text{ месяцев} : 12 \text{ месяцев} = 0,92$.

Сумма налога за налоговый период составит: $900\ 000 \text{ руб.} \cdot 1,5\ \% \cdot 0,92 = 12\ 420 \text{ руб.}$

Для исчисления суммы авансового платежа, подлежащей уплате в бюджет за 1 квартал, 6 месяцев и 9 месяцев, коэффициент (K_2) определяется как отношение числа полных месяцев, в течение кото-

рых земельный участок находится в пользовании, к числу календарных месяцев в отчетном периоде: за 1 квартал: $K_2 = 2 \text{ месяца} : 3 \text{ месяца} = 0,67$;
за 6 месяцев: $K_2 = 5 \text{ месяцев} : 6 \text{ месяцев} = 0,83$;
за 9 месяцев: $K_2 = 8 \text{ месяцев} : 9 \text{ месяцев} = 0,89$.

Авансовые платежи, подлежащие уплате в бюджет, по итогам отчетных периодов составят: за 1 квартал — $(900\ 000 \text{ руб.} \cdot 1,5\ \% \cdot 0,67) : 4 = 2261,25 \text{ руб.}$;

за 6 месяцев — $(900\ 000 \text{ руб.} \cdot 1,5\ \% \cdot 0,83) : 4 = 2801,25 \text{ руб.}$;

за 9 месяцев — $(900\ 000 \text{ руб.} \cdot 1,5\ \% \cdot 0,89) : 4 = 3003,75 \text{ руб.}$

Всего в течение налогового периода организация должна уплатить сумму авансовых платежей в размере:

$2261,25 \text{ руб.} + 2801,25 \text{ руб.} + 3003,75 \text{ руб.} = 8066,25 \text{ руб.}$

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, составит: $12\ 420 \text{ руб.} - 8066,25 \text{ руб.} = 4353,75 \text{ руб.}$

Если право на земельный участок прекращено до 15-го числа месяца, то организация должна уплатить налог за период с 1 января до 1-го числа месяца, когда прекращено право. Если право на земельный участок прекращено после 15-го числа месяца, то организация должна уплатить налог с 1 января до 1-го числа месяца, следующего за месяцем прекращения права.

В случае прекращения права на земельный участок следует иметь в виду, что организация вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно, т.е. представить годовую налоговую декларацию до срока представления годовой налоговой декларации, установленного пункте 3 статьи 298 НК РФ (ст. 45 НК РФ, письмо Минфина России от 5 сентября 2006 г. № 03-06-02-04/129).

Пример. Право пользования земельным участком прекращено 25 мая 2007 г. Кадастровая стоимость участка — 2 000 000 руб., организация может представить расчеты по авансовым платежам за 1 квартал и 6 месяцев и уплатить авансовые платежи:

— по окончании 1 квартала: $7500 \text{ руб.} (2\ 000\ 000 \text{ руб.} \cdot 1,5\ \% : 4 \text{ квартала} : 3 \text{ месяца} \cdot 3 \text{ месяца})$;

— по окончании полугодия: $6250 \text{ руб.} (2\ 000\ 000 \text{ руб.} \cdot 1,5\ \% : 4 \text{ квартала} : 5 \text{ месяцев} \cdot 6 \text{ месяцев})$ и представила расчеты по авансовым платежам.

По итогам налогового периода сумма земельного налога должна составить 17 680 руб.: $K_2 = 5 : 12 = 0,42$. Налоговая база — 840 000 руб. (2 000 000 руб. \cdot 0,42); Сумма налога — 12 600 руб. (840 000 руб. \cdot 1,5%). При этом организация за два квартала заплатила 13 750 руб. (7500 руб. + 6250 руб.). В этом случае в разделе 1.1 годовой декларации у организации будет отражена сумма к уменьшению в размере 1150 руб. (7500 руб. + 6250 руб.) — 12 600 руб.). Чтобы не вносить в бюджет лишние суммы и не ждать до конца года, рекомендуем организации воспользоваться своим правом уплатить после прекращения прав на землю не авансовый платеж (по окончании полугодия), а сумму земельного налога за 2007 г. по установленному сроку уплаты авансового платежа за полугодие 2007 г., представив вместо расчета по авансовому платежу за полугодие налоговую декларацию за налоговый период по сроку представления расчета по авансовому платежу, т.е. до 31 июля 2007 г. Тогда доплата по декларации составит 5100 руб. (12 600 руб. — 7500 руб.). В таком случае расчеты за последующие периоды в налоговый орган уже не сдаются.

Как уже было сказано выше, главой 31 НК РФ предусмотрен порядок, дающий возможность учесть неполный период пользования налоговой льготой. Для этого применяется коэффициент использования налоговой льготы (K_1). Законодательством установлено, что он определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц (п. 10 ст. 396 НК РФ).

Пример. Организация должна уплатить за год земельный налог в сумме 10 000 руб. С 1 сентября текущего года получено право на льготу по земельному налогу.

Коэффициент использования налоговой льготы составит: $8 : 12 = 0,67$.

Сумма налоговой льготы составит:
10 000 руб. \cdot (1 — 0,67) = 3300 руб.

Сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, составит:
10 000 руб. — 3300 руб. = 6700 руб.

Пунктами 15 и 16 статьи 396 НК РФ установлены для исчисления суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) повышающие коэффициенты по земельным участкам, приобретенным (предоставленным) в собственность для осуществления на них жилищного строительства.

Документом, подтверждающим целевое назначение земельного участка для ведения жилищного строительства, может выступать, в частности, правоустанавливающий документ на земельный участок, в котором отражены категория земель и вид разрешенного использования («для жилищного строительства»).

При осуществлении жилищного строительства на земельных участках, приобретенных с 1 января 2005 г. в собственность, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится:

- с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В случае завершения жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект до истечения трехлетнего срока сумма налога, уплаченного в течение периода проектирования и строительства сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) в общеустановленном порядке;
- с учетом коэффициента 4 в течение периода проектирования и строительства, превышающего трехлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

По ранее приобретенным (предоставленным) земельным участкам для жилищного строительства налогообложение осуществляется без применения повышающих коэффициентов.

Срок проектирования и строительства начинается с даты начала работ, связанных с проектированием (письмо Минфина России от 10 мая 2007 г. № 03-05-06-02/41).

Начало срока проектирования и строительства с 1 января 2008 г. исчисляется с даты государственной регистрации прав на земельный участок (Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ).

Данные коэффициенты не применяются по земельным участкам, предоставленным (приобретен-

ным) для индивидуального жилищного строительства с 1 января 2005 г. не только физическим лицам, но и предоставленным (приобретенным) организациям (письмо Минфина России в адрес ФНС России от 26 декабря 2006 г. № 03-06-02/154).

Если земельный участок передан учреждению в постоянное (бессрочное) пользование, основания для применения повышающих коэффициентов в отношении указанного земельного участка отсутствуют, поскольку применение повышающих коэффициентов при налогообложении земельного участка, приобретенного (предоставленного) на условиях осуществления на нем жилищного строительства, предусмотрено лишь в отношении земельного участка, приобретенного организацией в собственность (письмо Минфина России от 10 мая 2007 г. № 03-05-06-02/40).

Пример. Организация приобрела в собственность земельный участок под жилищное строительство, на котором в течение года строит многоэтажные жилые дома. Кадастровая стоимость земельного участка составляет 1 132 000 руб. Налоговая ставка установлена представительным органом муниципального образования в размере 0,3 %.

Сумма земельного налога за земельный участок, приобретенный в собственность организацией для жилищного строительства, составит:

$1\ 132\ 000\ \text{руб.} \cdot 0,3\ \% \cdot 2 = 6792\ \text{руб.}$,

где: 2 — коэффициент, применяемый в отношении земельных участков, приобретенных в собственность на условиях осуществления на них жилищного строительства в течение трехлетнего срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Земельный налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. При этом срок уплаты налога для организаций не может быть установлен ранее срока подачи налоговых деклараций.

Налоговая отчетность

По земельному налогу установлены две формы отчетности. В течение года организации сдают рас-

четы авансовых платежей (если их уплата установлена представительными органами муниципального образования), по году — налоговую декларацию по земельному налогу. Организации, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по земельному налогу, по истечении каждого отчетного периода должны представлять в налоговые органы по месту нахождения земельных участков налоговый расчет по авансовым платежам.

Форма налогового расчета по авансовому платежу земельного налога и порядок ее заполнения были утверждены приказом Минфина России от 19 мая 2005 г. № 66н (применяется с учетом письма Минфина России от 17 августа 2005 г. № 03-06-02-02/67 и последующих изменений).

Приказом Минфина России от 12 апреля 2006 г. № 64н в приказ Минфина России № 66н были внесены изменения, в частности, изменены разделы 1 и 2 и порядок их заполнения. Изменения связаны с новыми кодами бюджетной классификации, начавшими действовать с 1 января 2006 г., а также отдельными уточнениями по расчету налоговых льгот и соответствующих коэффициентов.

Налоговая декларация представляется организациями по истечении налогового периода в налоговый орган по месту нахождения земельного участка. При этом налоговые декларации по земельному налогу представляются не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма годовой налоговой декларации установлена приказом Минфина России от 23 сентября 2005 г. № 124н (зарегистрирована Минюстом России 18 октября 2005 г. № 7076) и применяется с учетом последующих изменений.

При наличии у организации нескольких объектов налогообложения, находящихся на территории одного муниципального образования, в налоговый орган, в котором осуществляется постановка на учет налогоплательщика по месту нахождения земельных участков, представляется одна налоговая декларация с заполнением одного листа раздела 1 декларации. При этом на каждый объект налогообложения (долю в праве на земельный участок) заполняется отдельный лист раздела 2, в том числе на каждую долю в праве на земельный участок, приходящийся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса. □