

## Методологические основы налогообложения и оценки земли

© 2011 Н.М. Бобошко

кандидат экономических наук

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center\_audita@mail.ru

В статье рассмотрены методологические вопросы, связанные с налогообложением и оценкой земли: определением объекта налогообложения и налоговой базы, принципов налогообложения и формированием кадастровой и рыночной стоимости.

*Ключевые слова:* земельный налог, объект, налоговая база, кадастровая стоимость, цена земли.

Исторически важнейшими факторами производства выделялись: труд, земля, капитал. Стоимость земли, находящейся во владении, в пользовании налогоплательщиков, является основанием для осмысления налоговой базы земельного налога, установленного Налоговым кодексом Российской Федерации.

Заметим, что, согласно Земельному кодексу Российской Федерации от 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ, земельный налог определен как одна из форм платы за использование земли. При этом землей признан природный ресурс, который может быть использован для производства сельскохозяйственной продукции, строительства домов, городов, дорог.

В настоящее время порядок исчисления уплаты земельного налога установлен законодательством

РФ о налогах и сборах, включающим помимо Налогового кодекса РФ, принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах. В соответствии с классификацией налогов земельный налог отнесен к местным налогам, поэтому устанавливается, вводится в действие и прекращает действовать данный налог на основании не только Налогового кодекса, но и нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований (городские и сельские поселения, муниципальные районы, городские округа, внутригородские территории городов федерального значения). Представительные органы муниципальных образований определяют налоговые ставки в соответствии с гл. 31 "Земельный налог" Налогового кодекса (НК) РФ. Налогоплательщики земельного налога представлены на рисунке.



Рис. Налогоплательщики земельного налога

В практике налогообложения земельным налогом используют понятие “земельный участок”, под которым следует понимать часть земной поверхности с границами, определенными в соответствии с федеральными законами. Земельные участки могут находиться в частной собственности у граждан, являться собственностью юридических лиц, могут быть получены в постоянное (бессрочное) пользование казенными предприятиями, государственными и муниципальными учреждениями, центрами исторического наследия президентов РФ, а также органами государственной власти и местного самоуправления.

В законодательстве отражена исключительная позиция, согласно которой земельные участки, находящиеся в собственности муниципального образования (муниципальной казне), не являются налогооблагаемыми. В то же время, если организации или физические лица имеют право собственности, право постоянного (бессрочного) пользования или право пожизненного наследуемого владения земельного участка, то на основании свидетельства о государственной регистрации прав эти лица признаются плательщиками земельного налога. Кроме того, плательщиками земельного налога могут стать правопреемники, возникающие при реорганизации организаций (за исключением выделения), а также при наследовании.

Не признаются плательщиками земельного налога организации и физические лица, если земельные участки:

- находятся у них на праве безвозмездного срочного пользования;
- переданы им по договору аренды.

Налоговые отношения, связанные с землей, регулируются, с одной стороны, Земельным кодексом РФ, с другой - налоговым законодательством. В ряде случаев имущественные отношения по владению, пользованию и распоряжению земельными участками и по совершению сделок с ними могут регулироваться другими видами законодательства: Лесным кодексом РФ, Водным кодексом РФ, законом РФ “О недрах”, федеральным законом “Об охране окружающей среды” и другими специальными федеральными законами. Важно, что с развитием рыночных отношений в земельном законодательстве получили нормативное закрепление следующие принципы:

- “регулирование отношений по использованию и охране земли осуществляется исходя из представлений о земле как о природном объекте, охраняемом в качестве важнейшей составной части природы, природном ресурсе, используемом в качестве средства производства в сельском хозяйстве и лесном хозяйстве и основы осуществ-

ления хозяйственной и иной деятельности на территории Российской Федерации, и одновременно как о недвижимом имуществе, об объекте права собственности и иных прав на землю;

- владение, пользование и распоряжение землей осуществляются собственниками земельных участков свободно, если это не наносит ущерб окружающей среде;

- при осуществлении деятельности по использованию и охране земель должны быть приняты такие решения и осуществлены такие виды деятельности, которые позволили бы обеспечить сохранение жизни человека или предотвратить негативное (вредное) воздействие на здоровье человека, даже если это потребует больших затрат;

- граждане Российской Федерации, общественные организации (объединения) и религиозные организации имеют право принимать участие в подготовке решений, реализация которых может оказать воздействие на состояние земель при их использовании и охране, а органы государственной власти, органы местного самоуправления, субъекты хозяйственной и иной деятельности обязаны обеспечить возможность такого участия в порядке и в формах, которые установлены законодательством;

- изменение целевого назначения ценных земель сельскохозяйственного назначения, земель, занятых защитными лесами, земель особо охраняемых природных территорий и объектов, земель, занятых объектами культурного наследия, других особо ценных земель и земель особо охраняемых территорий для иных целей ограничивается или запрещается в порядке, установленном федеральными законами;

- любое использование земли осуществляется за плату, за исключением случаев, установленных федеральными законами и законами субъектов Российской Федерации;

- правовой режим земель определяется исходя из их принадлежности к определенной категории и разрешенного использования в соответствии с зонированием территорий и требованиями законодательства;

- правовые основы и порядок разграничения государственной собственности на землю на собственность Российской Федерации, собственность субъектов Российской Федерации и собственность муниципальных образований устанавливаются федеральными законами;

- при определении правового режима земель должны учитываться природные, социальные, экономические и иные факторы;

- регулирование использования и охраны земель осуществляется в интересах всего общества

при обеспечении гарантий каждого гражданина на свободное владение, пользование и распоряжение принадлежащим ему земельным участком<sup>21</sup>.

Постановка земельных участков на налоговый учет производится в соответствии с порядком постановки на учет организаций и физических лиц, в данном случае по месту нахождения принадлежащего недвижимого имущества. Такой порядок установлен Налоговым кодексом РФ и осуществляется следующим образом.

Регистрация организаций (юридических лиц) и физических лиц, а также индивидуальных предпринимателей производится налоговыми органами по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества. Заметим, что недвижимым имуществом в этих целях признаются: земельные участки; участки недр; все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, - здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

Постановка на учет в налоговом органе производится на основании сведений, предоставляемых органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество. Органы кадастрового учета сообщают сведения налоговым органам в течение 10 дней со дня регистрации соответствующих прав. В свою очередь, налоговый орган осуществляет постановку на учет организации или индивидуального предпринимателя по месту нахождения принадлежащего им земельного участка в течение 5 дней на бесплатной основе. При осуществлении постановки на учет иностранных организаций и иностранных граждан имеют место свои особенности, которые регламентируются Налоговым кодексом.

Для российских налогоплательщиков особенности обложения земельным налогом связаны с правовым статусом земельных участков и сделок:

- участков, права на которые возникли не с начала года;
- участков, не зарегистрированных в Едином реестре;
- при приобретении или продаже недвижимости или доли, при которых продавец обязуется передать в собственность покупателя земельный участок, здание, сооружение, квартиру или другое недвижимое имущество;
- при аренде недвижимости;
- при приобретении или продаже земельного участка;
- при приобретении или продаже права аренды;

- при аренде земельных участков;
- при сервитуте - ограниченном пользовании чужим земельным участком.

При перечисленном количестве позиций, определяющих особенности обложения земельным налогом, следует заметить, что к "объекту налогообложения" налоговое законодательство предъявляет особые требования. Широкая трактовка этой категории, приведенная в ч. 1 Налогового кодекса РФ, определяет объектом налогообложения реализацию товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика возникают обязанности по уплате налога.

В узком смысле, объектом налогообложения для земельного налога признаются земельные участки и только в том случае, когда земельные участки сформированы в соответствии с Земельным кодексом РФ, Градостроительным кодексом РФ. Важной характеристикой земельных участков, как объектов налогообложения, выступает их кадастровая стоимость. Можно отметить, что проблемой налогообложения в этой связи является определение налоговой базы, когда кадастровой стоимости нет или она не доведена до сведения налогоплательщика.

Кадастровую стоимость земельного участка специалисты в области налогообложения рекомендуют определять как потребительную стоимость, характеризующую ценность объекта для конкретного владельца при определенном варианте его использования. Налоговая база может исчисляться даже по восстановительной стоимости, которая, в отличие от рыночной, ближе к понятию "стоимость в использовании" и в большей степени отвечает характеристике налога на земельную собственность.

В современной экономической литературе высказываются мнения в отношении того, что налоговая база земельных участков должна отражать общие признаки оцениваемых объектов, объективную шкалу их относительной ценности по отношению друг к другу и быть при этом связанной с общественной ценностью - рентой земли. На налогообложение земли не должны влиять сезонные колебания спроса, корректировка экономической политики, факторы конъюнктурного характера. Поэтому отражение земельной ренты в составе кадастровой стоимости земельного участка является важным методологическим подходом к формированию кадастровой оценки.

Заметим, что в настоящее время определение кадастровой стоимости земли и других объек-

тов недвижимости основано на выборке данных о фактической продаже земельных участков и объектов недвижимости на всей оцениваемой территории земли. Следует согласиться с мнением тех авторов, которые не признают технологию массовой оценки, эффективной для установления рыночной стоимости земельного участка. Эффективность, на наш взгляд, не может быть достигнута без учета соотношения спроса и предложения, а также индивидуально-потребительских свойств оцениваемого объекта на конкретную дату.

Важным моментом является тот факт, что кадастровая стоимость земельного участка является тем показателем государственного земельного кадастра, который применяется в кадастровой документации наряду с нормативной ценой земельного участка. Нормативная цена, в свою очередь, определяется уровнем рыночных цен на землю. Технология кадастровой оценки не отрицает возможности использования показателя "нормативная цена земли". Следует только отличать кадастровую стоимость от рыночной стоимости земли. Это отличие заключается в независимости кадастровой стоимости от формы собственности. Между тем при налогообложении необходимо оценивать абсолютное право собственности, заключающееся в совокупности всех прав, которыми может обладать плательщик налога на землю в соответствии с законодательством.

Начиная с 2010 г. налогоплательщики обязаны самостоятельно обеспечивать себя сведениями о кадастровой стоимости земельных участков посредством получения сведений через Интернет либо путем подачи письменного запроса в территориальные органы кадастра.

Важным методологическим подходом к определению кадастровой стоимости земли является совмещение анализа рыночной информации с анализом факторов образования рыночной стоимости земли - факторного анализа. В этом случае модель оценки стоимости земельного участка строится на предположении, что стоимость будет зависеть от размера участка и других факторов: внутренних (целевое назначение, качество почвы, конфигурация участка) и внешних (факторы местоположения, окружающей среды, в том числе пространственные и локальные).

Сравнительный метод, или метод сопоставимых продаж, может использоваться для оценки тех объектов, по сделкам с которыми имеется статистическая информация. Для установления стоимости объекта в этом случае используют объекты-аналоги, стоимость которых уже известна.

Доходный метод используют для оценки земельных участков, принадлежащих предприятиям производственного и коммерческого назначения. Метод предполагает отнесение части капитализированного дохода на стоимость земли. Приведенный перечень методологических подходов не является закрытым, поскольку известны: затратный метод, остаточный метод и др.

Разработка разных методов кадастровой оценки стоимости земли обогащает в целом методологию оценки недвижимости, вооружает систему налогового администрирования дополнительными инструментами управления земельным налогообложением.

<sup>1</sup> Семенухин В.В. Земельный налог / ГроссМедиа. 2010. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

*Поступила в редакцию 08.12.2010 г.*