

Обзор судебной практики по вопросам применения положений главы 31 Налогового кодекса Российской Федерации «Земельный налог»

В пункте 1 статьи 65 Земельного кодекса Российской Федерации (далее - ЗК РФ) законодатель определил, что использование земли в Российской Федерации является платным, формами платы являются земельный налог и арендная плата.

Земельный налог на основании пункта 1 статьи 15 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) относится к местным налогам. Он устанавливается главой 31 «Земельный налог» и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Устанавливая земельный налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяют налоговые ставки в пределах, установленных главой 31 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога.

Практика рассмотрения Шестым арбитражным апелляционным судом споров по земельному налогу за 2011-2013 гг. показывает, что количество дел, рассмотренных с применением норм главы 31 НК РФ, незначительно. Рассматриваемые судом споры были связаны с определением статуса плательщика земельного налога (налогоплательщика), объекта налогообложения земельным налогом, формирования налоговой базы по земельному налогу.

В рамках настоящего изучения практического применения упомянутой главы внимание будет обращено на отдельные вопросы, возникающие при разрешении рассматриваемой категории дел.

1. Споры связанные с определением статуса плательщика земельного налога.

При проверке наличия у лица статуса плательщика земельного налога, ссылаясь на статью 388 НК РФ, суды исходят из того, что государственная регистрация прав на земельный участок является единственным доказательством существования зарегистрированного права и служит основанием для исчисления земельного налога, в отсутствие правоустанавливающих документов на земельный участок у налогоплательщика отсутствует обязанность по уплате земельного налога.

Такие выводы судов соответствуют разъяснениям, изложенным в пункте 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога», согласно которого, плательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

На основании возникновения статуса налогоплательщика земельного налога обращено внимание и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.07.2010 № 14547/2009.

Так, по одному из дел, предприятие обратилось в арбитражный суд с иском о признании недействительными решений инспекции Федеральной налоговой службы о начислении земельного налога, и об отказе в возврате излишне уплаченных сумм налога.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении иска отказано.

Постановлением апелляционного суда решение оставлено в силе. Апелляционный суд пришел к выводу, что в спорный период до регистрации права аренды на участок, заявитель являлся плательщиком земельного налога, в связи с чем, оснований для признания недействительными оспариваемых решений и возврата налога не имеется. Суд указал, что поскольку после фактической передачи земельного участка (03.11.2009) по договору аренды, запись о прекращении права на постоянное (бессрочное) пользование земельным участком в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним и запись о регистрации договора аренды земельного участка сделаны только 01.10.2010, следовательно, в этот период предприятие являлось плательщиком земельного налога и, обязанность по уплате земельного налога в данный период не прекращалась.

Позиция апелляционного суда поддержана Федеральным арбитражным судом Дальневосточного округа.

(Дело № А73-10052/2011)

В другом деле, общество, обращаясь в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции Федеральной налоговой службы, мотивировало отсутствие обязанности по оплате земельного налога в отношении земельного участка, тем, что участок не передан заявителю в процессе приватизации, со ссылкой на статьи 388, 389 НК РФ.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением апелляционного суда, заявленные требования удовлетворены.

Суды исходили из того, что обязанность по уплате земельного налога в соответствии с положениями главы 31 НК РФ, возникает у организации только в случае, если данная организация обладает земельным участком на праве постоянного (бессрочного) пользования или праве собственности, а поскольку обстоятельства, свидетельствующие о нахождении у общества спорного земельного участка на каком-нибудь из указанных выше прав, не установлены, правовые основания для признания общества плательщиком земельного налога, отсутствуют.

При пересмотре дела в кассационном порядке позиция судов поддержана Федеральным арбитражным судом Дальневосточного округа.

Кассационным судом сделан вывод, что поскольку общество не является ни собственником, ни землевладельцем, ни землепользователем земельного участка, ни правопреемником прав и обязанностей в отношении спорного земельного участка, на него не может быть возложена обязанность по уплате земельного налога. Передача организации объектов, не подлежащих приватизации в составе имущественного комплекса, не может расцениваться как правовое основание отнесения организации к плательщикам земельного налога в отношении земельного участка, находящегося под таким имуществом.

(Дело № А73-1578/2011)

В следующем деле, администрация города обратилась в арбитражный суд с иском к обществу о взыскании неосновательного обогащения. Иск обоснован тем, что ответчиком в течение 2009-2010 годов не вносилась плата за фактическое пользование земельным участком, на котором расположены принадлежащие обществу объекты недвижимости.

Решением суда исковые требования удовлетворены в полном объеме. Судебный акт мотивирован наличием на стороне ответчика - как собственника недвижимого имущества, обязанности вносить соответствующую плату за пользование земельным участком независимо от оформления договорных отношений.

Постановлением суда второй инстанции решение отменено, в удовлетворении иска отказано по мотиву отсутствия на стороне ответчика

неосновательного обогащения по отношению к истцу ввиду перехода к обществу права постоянного (бессрочного) пользования спорным земельным участком от прежнего правообладателя одновременно с приобретением расположенных на данном участке объектов недвижимости.

Суд кассационной инстанции с выводами апелляционного суда не согласился, постановление отменил, решение суда первой инстанции оставил в силе. В своем постановлении суд указал, что плательщиком земельного налога не может являться покупатель, приобретший в силу закона право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком, но не переоформивший такое право и не осуществивший государственную регистрацию прав на участок. Несмотря на то, что общество приобрело в силу закона право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком, оно ввиду непереоформления такого права и отсутствия в спорный период государственной регистрации указанных в пункте 1 статьи 388 НК РФ прав на этот участок не могло для цели взимания земельного налога являться плательщиком данного налога. Поскольку в материалы дела не представлены доказательства внесения ответчиком платы за пользование земельным участком (на котором расположены принадлежащие ему на праве собственности объекты недвижимости) ни в форме налога, ни в виде арендных платежей, удовлетворение иска судом первой инстанции о взыскании неосновательного обогащения и процентов за пользование чужими денежными средствами соответствует положениям статей 395, 1102, 1107 ГК РФ, статье 65 ЗК РФ и фактическим обстоятельствам дела.

(Дело №А73-2514/2011)

2. Определение объекта обложения земельным налогом.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 2 Постановления от 23.07.2009 № 54 разъяснил, что в силу пункта 1 статьи 389 НК РФ объектом обложения земельным налогом является земельный участок, под которым согласно статье 11.1 ЗК РФ понимается часть земной поверхности, границы которой определены в соответствии с федеральными законами. Следовательно, объект обложения земельным налогом возникнет только тогда, когда конкретный земельный участок будет сформирован, на что указано и в Письме Минфина России от 23.04.2009 № 03-05-05-02/23.

Перечень земельных участков, не признаваемых объектом налогообложения, содержит пункт 2 статьи 389 НК РФ.

Одной из основных проблем является выяснение вопроса о том, относится ли конкретный земельный участок к изъятым из оборота (ограниченным в обороте), и представляет собой в каждом случае

достаточно сложное исследование. Этот вопрос подробно проанализирован в Определении ВАС РФ от 30.07.2009 № ВАС-9450/2009.

Так, в рамках одного из дел рассматриваемой категории, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы о признании незаконным решения об уплате земельного налога. По мнению заявителя, спорные земельные участки следует считать ограниченными в обороте, так как они используются обществом для нужд обороны, и не должны признаваться объектами налогообложения земельным налогом.

Решением суда, оставленным без изменения постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда, в иске отказано. Оба судебных акта мотивированы тем, что спорные земельные участки находятся с августа 2009 года в собственности акционерного общества, следовательно, не могут считаться ограниченными в обороте. Кроме того, акционерное общество не подтвердило выполнение в 2009-2010 годах оборонного заказа. Общество не входит в Перечень стратегических предприятий и организаций, осуществляющих производство продукции (работ, услуг), имеющих стратегическое значение для обеспечения обороноспособности и безопасности государства, утвержденный Указом Президента РФ от 04.08.2004 № 1009.

Суд кассационной инстанции, поддерживая выводы судов, в своем постановлении указал, что спорные земельные участки выбыли из федеральной собственности в установленном законодательством порядке и принадлежат обществу на праве собственности. Для применения положений подпункта 3 пункта 2 статьи 389 НК РФ земельный участок должен не только использоваться обществом в целях обеспечения обороны (статья 93 ЗК РФ), но и быть ограниченным в обороте с нахождением в государственной или муниципальной собственности (статья 27 ЗК РФ).

(Дело № А04-4219/2012)

По одному из дел, в арбитражный суд обратилось Федеральное государственное учреждение «Дальневосточное территориальное управление имущественных отношений» Министерства обороны Российской Федерации с заявлением о признании недействительным решения инспекции Федеральной налоговой службы о начислении земельного налога, штрафа и пени.

Суд первой инстанции удовлетворяя заявленные требования, пришел к выводу об отсутствии у учреждения объекта обложения земельным налогом в соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 389 НК РФ, в связи с тем, что предоставленные ему земли используются исключительно в целях

обеспечения обороны и безопасности Российской Федерации и имеют ограничения в обороте, поскольку в проверяемом периоде фактически использовались учреждением для реализации целей и задач, возложенных законодательством Российской Федерации для осуществления обеспечения обороноспособности и безопасности государства.

Апелляционный суд на основании ст. 7, 93 ЗК РФ, п. 10 ст. 1 ФЗ от 31.05.1996 № 61-ФЗ "Об обороне" выводы, изложенные в решении суда первой инстанции, поддержал и оставил его без изменения, указав следующее. Согласно уставу учреждение создано для выполнения работ, оказания услуг, в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий Министерства обороны Российской Федерации в сфере управления и распоряжения имуществом Вооруженных Сил Российской Федерации. Основной целью деятельности учреждения является осуществление и выполнение задач по учету, управлению, распоряжению и контролю, за использованием и сохранностью имущества Вооруженных Сил Российской Федерации.

Федеральным арбитражным судом Дальневосточного округа судебные акты оставлены без изменения.

(Дело № А73-8029/2011)

3.Формирование налоговой базы по земельному налогу, основания для применения пониженных (льготных) ставок налога.

Понятие налоговой базы для целей исчисления земельного налога и порядок ее формирования изложены в статьях 390, 391 НК РФ.

Налоговым кодексом РФ предусмотрено, что налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения. В свою очередь, кадастровая стоимость определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации. Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Право на применение пониженных налоговых ставок зависит от содержащихся в государственном кадастре сведений о категории земель, на которых расположен конкретный участок, а также о виде его разрешенного использования. Эти сведения, в свою очередь, влияют на размер кадастровой стоимости, являющейся налоговой базой для исчисления

земельного налога, а также подтверждают наличие оснований, которыми обусловлено право на применение льготных ставок.

В соответствии с положениями статьи 394 НК РФ, налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3 процента в отношении земельных участков:

отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

2) 1,5 процента в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

По одному из дел, решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением апелляционного суда, требования общества о признании недействительным решения инспекции Федеральной налоговой службы удовлетворены в полном объеме.

Судами обеих инстанций установлено, что при расчете земельного налога общество применяло налоговую ставку в размере 0,05%, установленную подпунктом 1 пункта 2.1 Положения о местных налогах на территории городского округа «Город Хабаровск», утвержденного Решением Хабаровской городской Думы от 23.11.2004 № 571, для земельных участков, предназначенных для размещения домов многоэтажной жилой застройки с учетом коэффициента 2, применяемого при строительстве в течение 3-х лет вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости, в связи с чем, налог правомерно рассчитывался обществом с применением пониженной ставки исходя из видов разрешенного использования участков, предназначенных для размещения домов многоэтажной жилой застройки.

При этом судами не принят во внимание довод налогового органа о том, что спорные земельные участки имеют несколько видов разрешенного использования, поэтому общество обязано было при исчислении земельного налога применять ставку 1,5%, как противоречащий материалам дела и Правилам землепользования и застройки в городе Хабаровске, утвержденным Решением Хабаровской городской Думы от 21.05.2002 № 211.

Материалами дела подтверждается, что спорные земельные участки имеют один, а не несколько видов разрешенного использования, поэтому выводы об обратном, изложенные в письмах финансового департамента администрации города Хабаровска и Федеральной кадастровой палаты Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по Хабаровскому краю, не имеют правового значения и во внимание судами не приняты, как противоречащие вышеуказанным Правилам, устанавливающим виды разрешенного использования земельных участков.

Довод налогового органа о том, что им правомерно рассчитывался земельный налог по ставке 1,5% для земельных участков с кадастровыми номерами 72-75 по 3 группе: "земельные участки, предназначенные для размещения гаражей и автостоянок", и для земельного участка с кадастровым номером 0066 - по 6 группе: "земельные участки, предназначенные для размещения гостиниц" (соответственно, подпункты 3 и 6 пункта 2.1 Положения о местных налогах), не принят судами во внимание в связи с недоказанностью инспекцией фактов использования спорных земельных участков в указанных целях.

(Дело № А73-15013/2012)

Обзор подготовлен начальником отдела
анализа и обобщения судебной практики,
законодательства и статистики Шестого
арбитражного апелляционного суда
Курносовой С.М.