



Расчет земельного налога: налогообложение ограниченных в обороте земельных участков

Нино Гулбани,
юриисконсульт
консалтинговой компании *Alta Via*

В соответствии со ст. 65 Земельного кодекса РФ использование земли осуществляется на возмездной основе. Объектом налогообложения по земельному налогу являются земельные участки, расположенные в границах муниципальных образований (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга), на территории которых он введен.

Обязанность уплаты земельного налога предусмотрена главой 31 Налогового кодекса РФ, в которой закреплены его предельные размеры – от 1,5% до 0,3%, а налоговые ставки устанавливаются представительными органами муниципального образования.

Процентная ставка в 0,3% применяется к:

- 1) землям сельскохозяйственного назначения, занятыми объектами коммунального комплекса;
- 2) участкам жилого фонда или приобретенные для жилого строительства;
- 3) для ведения подсобного хозяйства.

Иные земли облагаются налогом со ставкой 1,5%.

В соответствии со ст. 389 НК РФ от земельного налога **освобождены земли в составе лесного фонда, земли многоквартирных домов, а также земли ограниченной оборотоспособности**. Земельным законодательством (ч. 4, 5 ст. 27 ЗК РФ) предусмотрен исчерпывающий перечень ограниченных в обороте земельных участков определенных видов, категорий или занятых конкретными объектами.

Остановимся подробнее на особенностях налогообложения некоторых видов ограниченных в обороте земельных участков.

I. Исключение из объекта налогообложения земельных участков, предоставленных для обеспечения обороны и безопасности

В соответствии с п. 5 ч. 5 ст. 27 ЗК РФ земельные участки, предназначенные для обеспечения обороны и безопасности, оборонной промышленности, находящиеся в государственной или муниципальной собственности **ограничены в обороте**.

Землями обороны и безопасности признаются земли, которые используются или предназначены для обеспечения деятельности Вооруженных Сил Российской Федерации, других войск, воинских формирований и органов, организаций, предприятий, учреждений, осуществляющих функции по вооруженной защите целостности и неприкосновенности территории Российской Федерации, защите и охране государственной границы Россий-

ской Федерации, информационной безопасности, другим видам безопасности в закрытых административно-территориальных образованиях, и права на которые возникли у участников земельных отношений по основаниям, предусмотренным Земельным кодексом, федеральными законами.

Таким образом, основаниями для исключения участков из объекта налогообложения являются совокупность следующих условий:

- земельные участки должны иметь статус ограниченных в обороте, а именно, по условиям ч. 5 ст. 27 ЗК РФ относиться только к государственной или муниципальной собственности, но не к частной, не принадлежать даже коммерческим организациям со 100% участием органов государственной власти;
- участки предоставляются для обеспечения обороны, таможенных нужд, без-

опасности. (Определение ВС РФ от 27.04.2017 года № 306-КГ16-18669, письмо ФНС от 04.05.2017 года № ПА-4-21/8521).

Важным условием для применения льготы по земельному налогу является принадлежность земельного участка к государственной или муниципальной собственности, такая позиция поддерживается Верховным судом РФ (Обзор судебной практики №1 п. 33, определение ВС РФ от 23.12.2016 года №302-КГ16-11762).

II. Не взимается земельный налог с участков, занятых находящимися в государственной или муниципальной собственности водными объектами

Водный объект – это природный или искусственный водоем либо иной объект, временное или постоянное сосредоточение вод в котором имеет характерные признаки и формы водного режима (ч. 4 ст. 1 Водного кодекса РФ), а водный фонд – совокупность водных объектов в пределах РФ.

Земельные участки, занятые водными объектами, входят в состав земель **не только водного фонда, но и иных категорий земель** (населенные пункты, земли сельскохозяйственного назначения).

Таким образом, земельные участки, занятые водохранилищами (береговая часть и дно водохранилища – неотъемлемые части, и их следует позиционировать как единое целое), не являются объектами налогообложения по смыслу ч. 2 ст. 389 НК РФ в совокупности с ч. 5 ст. 27 ЗК РФ и ст. 5 Водного кодекса РФ при нахождении в государственной собственности.

По Закону от 11.10.1991 г. №1738-1 «О плате за землю» (утратил силу) платель-

щик являлся водопользователем, соответственно, к использованию таких объектов применяется водное законодательство, что исключает обязанность по уплате земельного налога.

III. Не являются объектами налогообложения земельные участки, занятые особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, историко-культурными заповедниками, объектами, включенными в список всемирного наследия

К особо ценным объектам культурного наследия народов РФ относятся расположенные на ее территории **историко-культурные и природные комплексы, архитектурные ансамбли и сооружения, предприятия, организации и учреждения культуры, а также другие объекты, представляющие собой материальные, интеллектуальные и художественные ценности эталонного или уникального характера с точки зрения истории, археологии, культуры, архитектуры, науки и искусства.**

Отнесение указанных объектов к числу ценных объектов проводится на основании Указа Президента РФ от 30.11.1992 г. №1487 «Об особо ценных объектах культурного наследия народов Российской Федерации».

В России существует Единый государственный Реестр объектов культурного наследия (памятников истории и культуры) народов РФ (ст. 15 Федерального Закона от 25.06.2002 года №73 «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации, в котором хранятся данные об объектах культурного наследия.

Содержащиеся в Реестре сведения являются основным источником информации об объектах культурного наследия при формировании кадастра и иных систем, руководствующихся этими данными.

ldkjslkdfjlsdkfjlkj Nam, sant ut qui occusae reiusamus modit quiditi
offici ullorio riberchit volo quo odiciet, cullutae qui ommodio
consediciis ium ati ut autem conse volorum aliquiam, vel id quo es el
modit rempos qui doluptatet ut re pa conserrone, sitaqui sum is etur?

Правительством РФ в отношении объекта культурного наследия федерального уровня, входящим в Реестр, может быть принято решение о признании его особо ценным объектом культурного наследия (ст. 24 Закона №73-ФЗ).

Соответствующий орган власти в области охраны объектов культурного наследия (в г. Москве это Департамент культурного наследия) выдает собственнику такого участка паспорт объекта культурного наследия, который содержит сведения, составляющие предмет охраны объекта и иные данные Реестра (ст. 21 Закона №72-ФЗ).

Если у налогоплательщика нет паспорта объекта культурного наследия, то он вправе предоставить в налоговый орган выписку из Государственного свода особо ценных объектов культурного наследия народов РФ, которая аналогично паспорту содержит сведения об объекте, признанным особо ценным объектом. Свод состоит из регистрационного реестра и информационного фонда. Регистрационный реестр ведется Министерством культуры РФ, содержит перечень особо ценных объектов. Информационный фонд содержит данные официальных документов по таким объектам, состав документов определяется Министерством культуры РФ совместно с федеральными органами исполнительной власти и органами исполнительной власти субъектов.

Земельный участок, включенный в Государственный свод особо ценных объектов культурного наследия народов РФ, относится к землям, ограниченным в обороте и не признается объектом обложения земельным налогом.

На практике при исчислении земельного налога часто возникают споры в отношении участков, ограниченных в обороте. Проведем анализ сложившейся арбитражной практики

1. ФГУП «НПЦ «П» осуществляло деятельность, связанную с обороной и безопасностью. На основании распоряжения Росимущества земельные участки были приватизированы в составе имущественного комплекса ФГУП. На данных земельных участках ФГУП занималось сво-

ей основной деятельностью, использовала участки для производства изделий космического и иного специального назначения.

Налоговые органы начислили земельный налог предприятию поскольку земельные участки находятся в собственности унитарного предприятия, не ограничены в обороте и назначение обозначено – «земли населенных пунктов для размещения промышленных объектов», вместе с тем предприятием не представлены факты использования участков исключительно для нужд обороны и безопасности.

Суд определил, что земельные участки принадлежали на праве собственности унитарному предприятию которые по информации ГКН относились к землям населенных пунктов, а именно, не находились в государственной или муниципальной собственности и не принадлежали к числу ограниченных в обороте, в связи с чем, ФГУП не имело права применять налоговую льготу. (Постановление АС Западно-Сибирского округа от 12.04.2017 г. №А67-4645/2016).

2. Земельный участок на праве постоянного (бессрочного) пользования закреплен за Хабаровской КЭЧ, назначение – «земли населенных пунктов для специального строительства». Фактическое использование – на участке расположен военно-исторический музей военного округа.

Материалы кадастрового учета, а также правоустанавливающие документы не содержат информации об установлении ограничений в отношении участка, подтверждения размещения на нем объектов Вооруженных Сил РФ и иных воинских формирований не представлены. В этом деле была предпринята попытка отнести музей к особо ценным объектам культурного наследия народов РФ, но суд отказал.

Согласно ст. 389 НК РФ земельные участки, ограниченные в обороте, занятые объектами культурного наследия народов РФ, включенные в список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками не подлежат земельному налогообложению. А в соответствии с ч. 5 ст. 27 ЗК РФ земельные участки, находящиеся в государственной и муниципальной собственности и заня-

тые объектами культурного наследия народов РФ, включенные в список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, **ограничиваются в обороте.**

Суд установил, что не признаются объектами налогообложения земельные участки, сочетающие в себе одновременно два условия:

- участок находится в государственной или муниципальной собственности;
- на земельном участке расположены объекты культурного наследия народов РФ, включенные в список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия.

На спорном земельном участке находится музей. На основании Указа Президента РФ от 20.02.1995 г. №176 это здание как здание Государственного банка 1904–1905 гг. отнесено к объектам исторического и культурного наследия федерального значения. Но доказательств того, что музей признан особо ценным объектом культурного наследия народов РФ (в соответствии со ст. 24 Закона № 73-ФЗ, Указ Президента РФ от 30.11.1992 г. № 1487 «Об особо ценных объектах культурного наследия народов Российской Федерации») представлено не было.

Таким образом, суд поддержал позицию налоговых органов в части доначисления земельного налога. (Постановление АС Дальневосточного округа от 14.06.2017 г. №Ф03-1636/2017).

В заключение отметим, что основными условиями для освобождения от уплаты налога является – **принадлежность земельных участков к ограниченным в обороте:**

- к занятым находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами;
- к предоставленным для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- к занятым особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектам, включенным в список всемирного наследия, историко-культурным заповедникам, объектам археологического наследия;
- к землям, расположенным в пределах земель лесного фонда.

При этом главное условие для освобождения от уплаты налога – нахождение участка в государственной или муниципальной собственности.