

## К ВОПРОСУ О ПРАВОМЕРНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ Льготной ставки по земельному налогу

**Т. В. ЗЫРЯНОВА**, доктор экономических наук, профессор,

**С. Б. ЗЫРЯНОВ**, кандидат технических наук, доцент,

Уральский государственный аграрный университет

(620075, г. Екатеринбург, ул. К. Либкнехта, д. 42),

**А. О. ЗАГУРСКИЙ**, аспирант Уральского государственного аграрного университета,  
заместитель главного бухгалтера, ООО «ЛИОН»

(620017, г. Екатеринбург, ул. Электриков, д. 3, кв. 40)

*Ключевые слова:* земельный налог, земля сельскохозяйственного назначения, вид разрешенного использования земли.

Налоговая политика местных органов власти по вопросу использования земельных ресурсов должна не только быть экономически эффективной, но и параллельно решать ряд таких задач, как определение правильного, полного и эффективного использования земельного участка. В данной статье изучено налоговое законодательство, судебная арбитражная практика в области налогообложения и землепользования, а именно вопрос о применении льготной ставки по земельному налогу в отношении земельных участков сельскохозяйственного назначения. Проблематика темы исследования заключается в том, что на пути оптимизации налоговой нагрузки субъекты предпринимательства пренебрегают непосредственным назначением использования земельного участка для дальнейшего заведомо неправомерного применения льготной ставки налога. В статье проведен анализ налогового законодательства, судебной арбитражной практики по вопросу правомерности применения льготной ставки по земельному налогу, рассмотрена практика арбитражных споров по земельным отношениям, выявлен перечень обстоятельств, влияющих на применение к налогоплательщику льготной ставки земельного налога. На основании проведенного исследования авторами составлен алгоритм проведения контроля за правомерностью применения льготной ставки по земельному налогу.

## TO THE QUESTION OF THE LEGALITY OF APPLICATION OF PREFERENTIAL RATES FOR LAND TAX

**T. V. ZYRYANOVA**, doctor of economical sciences, professor,

**S. B. ZYRYANOV**, candidate of technical sciences, associate professor,

Ural State Agrarian University

(42 K. Liebknehta str., 620075, Ekaterinburg),

**A. O. ZAGURSKI**, postgraduate student of Ural State Agrarian University, deputy chief accountant,  
LLC «LION»

(3, 40 Electricians str., 620017, Ekaterinburg)

*Keywords:* land tax, agricultural land, type of permitted land use.

Tax policy of local authorities on the use of land resources should be not only cost-effective, but also in parallel to solve a number of tasks such as determining the correct full and effective use of land. This article examines the tax legislation, judicial arbitration practice in the field of taxation and land use, namely the question of the application of the preferential rate of land tax in respect of agricultural land. The problem of the research topic is that on the way to optimize the tax burden, business entities neglect the direct purpose of using the land for the further obviously illegal application of the preferential tax rate. In the article the analysis of tax legislation, judicial and arbitration practice on the question of the legality of the application of preferential rates for land tax are considered the practice of arbitration of disputes on land relations, revealed the list of circumstances that affect the application of the taxpayer preferential rates of land tax. On the basis of the study the authors developed an algorithm for monitoring the legality of the application of preferential rates for land tax.

*Положительная рецензия представлена И. В. Разорвиным, доктором экономических наук, профессором.*

**Цель и методика исследования.** Целью настоящего исследования является формирование алгоритма проведения контроля за правомерностью применения льготной ставки по земельному налогу в отношении земель сельскохозяйственного назначения. Методы исследования: анализ, обобщение.

**Результаты исследования.** Выявлены условия, обстоятельства, факты, свидетельствующие о неправомерности использования льготной ставки земельного налога в отношении земель сельскохозяйственного назначения. Сформирован алгоритм контроля за правомерностью использования льготной ставки по земельному налогу.

Среди главных форм мобилизации финансовых ресурсов в муниципальных бюджетах выделяется налогообложение земли. Налоговая политика местных органов власти призвана способствовать эффективности управления земельными ресурсами, главным механизмом которых является земельный налог. Под эффективным управлением земельными ресурсами понимается деятельность государственных и местных органов власти, направленная на создание и обеспечение благоприятных условий для развития земельных отношений в Российской Федерации [1].

Приоритетами функционирования земельного налога как механизма эффективного управления земельными ресурсами выступают:

- обеспечение поступлений доходов в местные бюджеты;
- создание и обеспечение условий для вовлечения земли в хозяйственный оборот;
- повышение прозрачности земельных отношений;
- стимулирование использования земельных ресурсов по их непосредственному назначению.

Одним из инструментов налоговой политики, применяемых местными властями для стимулирования использования земли по ее непосредственному назначению, является ставка земельного налога.

Процесс исчисления земельного налога в России базируется на следующих основах [2]:

- платежи исчисляются отдельно по каждому земельному участку, находящемуся в собственности организации и физического лица;
- при расчете налога используется кадастровая стоимость участка, ставка налога и период владения.

Существовавшая ранее система налогообложения земель основывалась на положениях Закона от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю». Но данный закон при установлении способа исчисления налога не учитывал ценность земельного участка, не стимулировал собственников к рациональному их использованию [3].

Текущим налоговым законодательством предусмотрено, что налоговая ставка по земельному налогу

устанавливается нормативными правовыми актами органов муниципальных образований. Но при этом ставки налога в отношении определенных категорий земель не могут превышать:

- в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения, жилищного фонда, личных подсобных хозяйств, а также к землям, предоставленным для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд государства, – 0,3 %;
- в отношении прочих земель – 1,5 %.

Размер земельного налога рассчитывается как произведение кадастровой стоимости земельного участка и ставки налога, установленной муниципальным органом власти:

$$ЗН = НБ \times C_{зн}, \text{ где}$$

ЗН – земельный налог (за налоговый период), руб.;

НБ – налоговая база (кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом), руб.;

$C_{зн}$  – ставка земельного налога, %.

Рассчитанный таким образом налог составляет часть налоговой нагрузки налогоплательщика.

Стремясь снизить уровень налоговой нагрузки, многие субъекты предпринимательства осуществляют искусственную манипуляцию «формальным» использованием земельного участка в сельскохозяйственном производстве для неправомерного использования льготной ставки налога [9].

О неправомерном применении льготной ставки налога 0,3 вместо 1,5 % может свидетельствовать следующее:

- большое количество земельных участков, принадлежащих одному лицу, зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя (далее – ИП), основным видом экономической деятельности которого является покупка и продажа недвижимости;
- наличие признаков коммерческого использования земли для извлечения прибыли, наличие фактов дальнейшей реализации земельных участков, т. е. использование их в предпринимательской деятельности.

В соответствии с п. 1 ст. 77 ЗК РФ землями сельскохозяйственного назначения признаются земли, находящиеся за границей населенного пункта и предоставленные для нужд сельского хозяйства. Согласно п. 1 ст. 78 ЗК РФ земли сельскохозяйственного назначения могут использоваться и для ведения личного подсобного хозяйства. Таким образом, данный участок имеет двойное основание для применения льготной ставки [7]. В табл. 1 представлены определенные виды разрешенного использования земельных участков, позволяющие применять пониженную ставку налога.

Таблица 1  
**Виды разрешенного использования земельных участков  
 для применения пониженной ставки налога на землю**

Table 1  
**Types of permitted use of land plots for application of reduced rate of land tax**

Вид разрешенного использования <i>Type of permitted use</i>	Деятельность <i>Activity</i>
Ведение дачного хозяйства <i>The conduct of country farms</i>	Выращивание сельскохозяйственных культур <i>The cultivation of crops</i>
Ведение огородничества <i>Conducting gardening</i>	Выращивание сельскохозяйственных культур, размещение некапитального жилого строения, хозяйственных строений <i>Cultivation of crops, placement of non-capital residential buildings, farm buildings</i>
Ведение садоводства <i>Gardening</i>	Выращивание сельскохозяйственных культур <i>The cultivation of crops</i>
Ведение личного подсобного хозяйства <i>Maintaining the personal part-time farm</i>	Производство сельхозпродукции <i>Agricultural production</i>

Таким образом, вид разрешенного использования в вышеуказанных форматах сочетается с сельскохозяйственным назначением участка. Но при этом данный формат не подразумевает коммерческого использования участков, несмотря на то что ИП регистрируется для осуществления коммерческой деятельности.

По трактовке действующего налогового законодательства пониженные ставки по земельному налогу могут быть установлены для некоммерческих организаций (далее – НКО) и физических лиц, использующих земли непосредственно для удовлетворения личных нужд, при ведении подсобного хозяйства, дачного строительства, но не в целях извлечения прибыли [5].

Таким образом, несмотря на то что ИП являются физическими лицами и условие использования земли для удовлетворения личных потребностей не признается определяющим, указанная правовая трактовка на них не распространяется [6].

Для применения льготной ставки налога в размере, не превышающем 0,3 %, необходимо соблюдение одновременно следующих условий:

1) отнесение земельного участка к определенному виду разрешенного использования (для земель сельскохозяйственного использования и назначения);

2) фактическое использование земли в сельскохозяйственном производстве.

При несоблюдении данных условий налогообложение спорного земельного участка должно производиться по ставке, применяемой в отношении прочих земель, т. е. не превышающей 1,5 % [8].

Среди обстоятельств, характеризующих спорные земельные участки, можно выделить следующие:

- земли не вспахивались, не использовались под пастбища, под сенокос, не засеивались;
- земли заросли кустарниками, сорняками, деревьями;
- на земельных участках с видом разрешенного использования «для индивидуального жилищного строительства» строительные работы не ведутся;

• из первичных документов, договоров, оборотов по расчетным счетам, регистрам бухгалтерского учета установлено, что отсутствовали операции по приобретению удобрений, сельскохозяйственной техники, скота, ядохимикатов, строительных материалов, реализации сельскохозяйственной продукции и т. п.;

- у налогоплательщика отсутствуют намерения использовать земельные участки по назначению;
- земельные участки реализуются исключительно для целей извлечения прибыли.

Указанные обстоятельства прямо свидетельствуют об отсутствии у налогоплательщика права на применение льготной ставки в размере 0,3 %.

Дополнительно свидетельствовать о неправомерном применении льготной ставки налога может то, что налогоплательщик неоднократно привлекался к ответственности за невыполнение обязанностей по рекультивации земель, а также показания покупателей участка, которые подтверждают, что на момент покупки какие-либо насаждения, постройки на участке отсутствовали.

Для предотвращения негативных налоговых последствий недобросовестный налогоплательщик может создать видимость использования земли для сельскохозяйственного производства. Среди подобных неправомерных действий могут быть:

- заключение фиктивного договора подряда на однократную поверхностную обработку спорного участка;
- заключение фиктивного договора аренды сельскохозяйственной техники;
- обоснование отсутствия рабочей силы тем, что все работы выполнялись силами директора в целях экономии.

В связи с неправомерным применением льготной ставки по земельному налогу было принято постановление Арбитражного суда Поволжского округа [4]. Согласно материалам дела налоговый орган по результатам проведенной камеральной налоговой проверки отказал налогоплательщику в применении

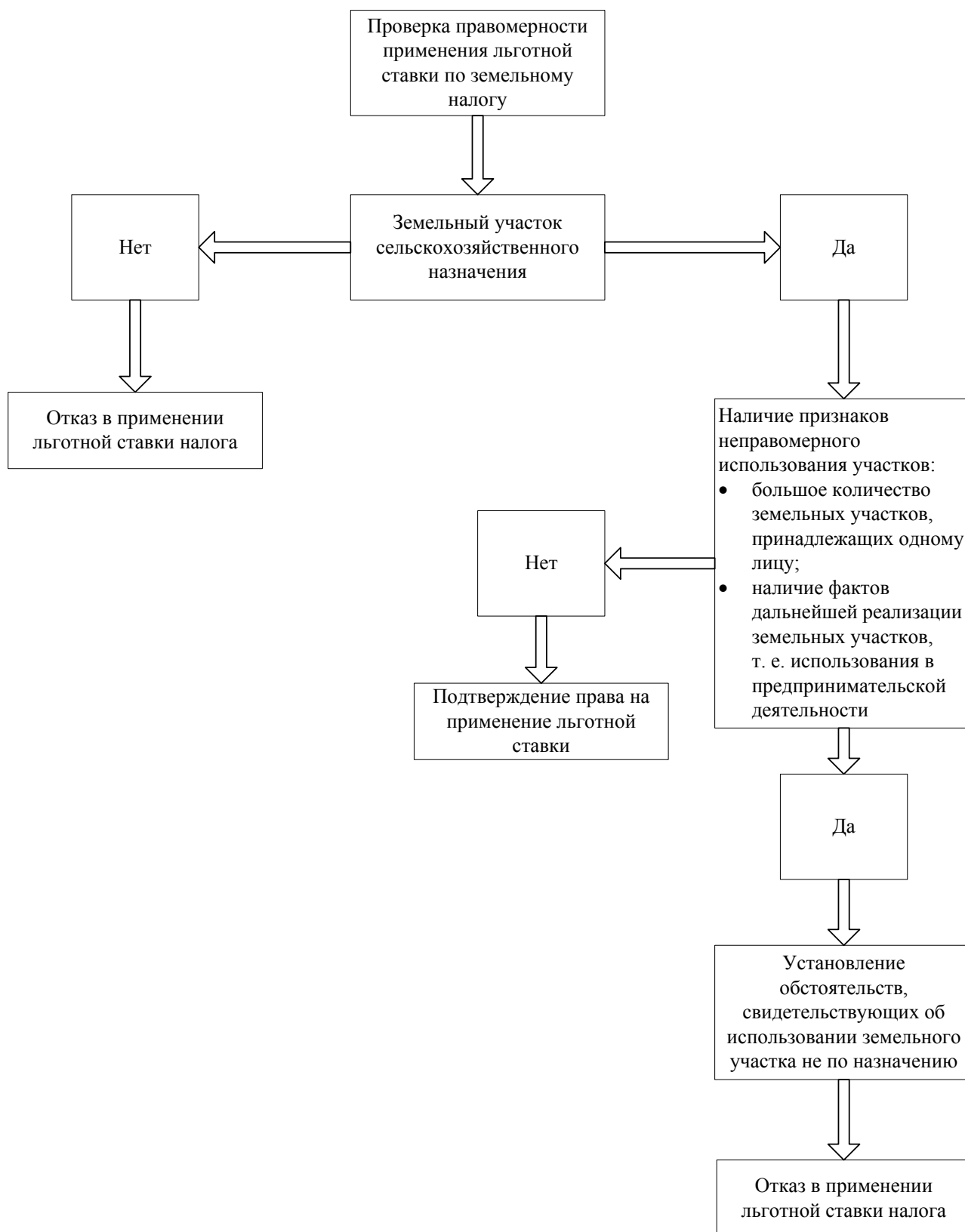


Рис. 1. Алгоритм процесса контроля за правомерностью применения льготной ставки по земельному налогу

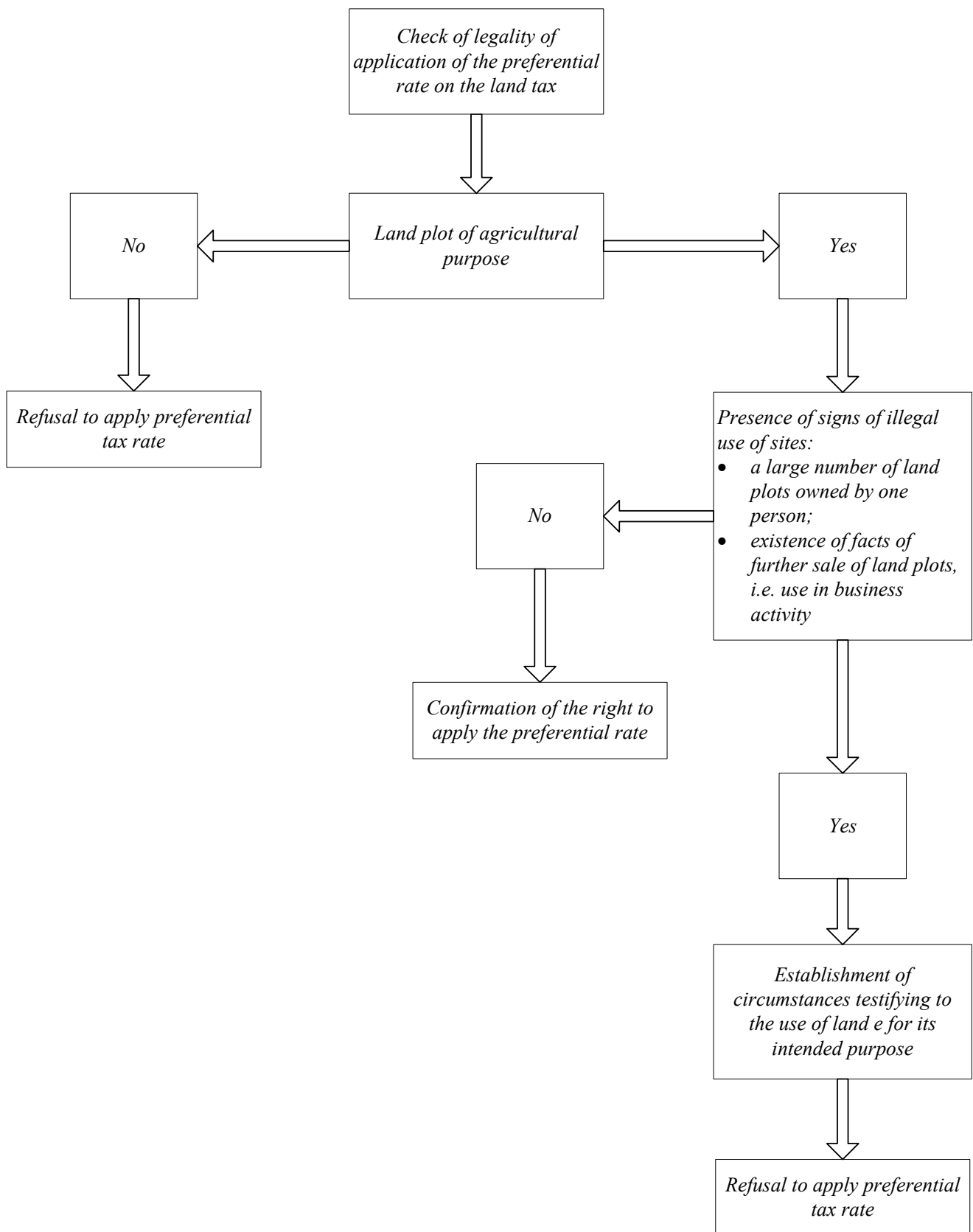


Fig. 1. Algorithm of the process of control over the legality of the application of the preferential rate of land tax

льготной ставки по земельному налогу, ссылаясь то, что:

1) земельный участок не использовался в сельскохозяйственном производстве;

2) основным видом экономической деятельности налогоплательщика является аренда и управление собственным или арендованным недвижимым имуществом. Деятельность, связанная с сельскохозяйственным производством, в едином реестре отсутствует;

3) средняя списочная численность работников за проверяемый период составила 0 человек;

4) в собственности налогоплательщика отсутствует специализированная техника.

Налогоплательщик в своих возражениях на доводы налогового органа предоставил документы, которые, по его мнению, опровергают изложенные факты:

1) договор аренды и акты приема-передачи сельскохозяйственной техники;

2) письменные пояснения, в которых указал, что все работы выполнялись силами директора, а рабочая сила отсутствует в целях экономии.

Среди контраргументов налоговым органом было заявлено, что невозможно одному руководителю выполнить работы на данном участке при отсутствии у него удостоверения на право управления специаль-

ной техникой, а также что отсутствует факт оплаты за выполненные работы по представленным договорам по обработке земли.

Суд встал на сторону налогового органа, отметив, что налогоплательщик не доказал ведение сельскохозяйственной деятельности.

Основываясь на вышесказанном, на существующей судебной практике, нами разработан алгоритм процесса проведения контроля за правомерностью применения льготной ставки по земельному налогу (рис. 1).

**Выводы.** Таким образом, можно сделать ряд выводов, которые характеризуют правомерность применения льготной ставки по земельному налогу и неправомерные действия налогоплательщика.

Льготные ставки по земельному налогу установлены для НКО и физических лиц, использующих данный участок не в коммерческих целях, а также для коммерческих организаций и ИП, использующих участок для сельскохозяйственного производства.

Среди признаков необоснованного применения льготной ставки налога могут быть такие факты, как большое количество участков в собственности налогоплательщика, отсутствие признаков сельскохозяйственного использования участка, наличие фактов реализации земель.

### Литература

1. Тананушко В. С. Земельный налог как механизм эффективного управления земельными ресурсами муниципальных образований // Имущественные отношения в РФ. 2013. № 6. С. 66–82.
2. Косточко К. А., Исмагилова Г. В. Правовые аспекты рационального использования земель промышленных предприятий // Весенние дни науки ВШЭМ : сб. докладов междунар. конф. студентов, аспирантов, молодых ученых (16–18 ноября 2017 года). Екатеринбург, 2017.
3. Косточко К. А. О вопросе налога на землю при размещении отходов производства // Весенние дни науки ВШЭМ : сб. докладов междунар. конф. студентов, аспирантов, молодых ученых (20–22 апреля 2017 года). Екатеринбург, 2017.
4. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24 октября 2017 г. № Ф06-25127/2017 по делу № А65-706/2017.
5. Гринемаер Е. А., Филиппова Ю. О., Королева М. В. и др. Отдельные инструменты вложения средств в деятельность юридического лица: выгоды, риски, практические советы / Е. А. Гринемаер, Ю. О. Филиппова, М. В. Королева, А. В. Брызгалин, Д. А. Ильиных, О. Е. Анисеева, А. Ю. Гаврилова, В. Н. Загвоздина, А. М. Бастрикова, В. В. Иванов, В. А. Бунько, Е. И. Куликова, Е. Б. Мишина, Л. А. Рассохина, А. Е. Найденко, Е. В. Гаврик, И. В. Мамонова // Налоги и финансовое право. 2015. № 6; СПС «КонсультантПлюс».
6. Стриж К. С. О льготных ставках в отношении участков «для дачного строительства» // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2015. № 8; СПС «КонсультантПлюс».
7. Давыдова О. В. Земли сельскохозяйственного назначения: Как не ошибиться с выбором ставки по земельному налогу? // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 15; СПС «КонсультантПлюс».
8. Смирнова Е. Земельный налог. Актуальные проблемы исчисления и уплаты // Финансовая газ. 2013. № 21; СПС «КонсультантПлюс».
9. Федорова О. С., Аверина Л. В., Катанаева Т. В. и др. Интересные вопросы по налогу на имущество, земельному и транспортному налогам: из практики налогового консультирования / О. С. Федорова, Л. В. Аверина, Т. В. Катанаева, М. В. Королева, А. В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. 2017. № 10; СПС «КонсультантПлюс».
10. Серов А. И. О применении пониженных ставок земельного налога // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2018. № 4. С. 41–49.

---

### References

1. Tananushko V. S. Land tax as a mechanism of effective management of land resources of municipalities // Property relations in Russia. 2013. № 6. P. 66–82.
2. Kostochko K. A., Ismagilova G. V. Legal aspects of rational use of lands of industrial enterprises // Spring days of science : collection of reports of the International conf. of students, postgraduates, young scientists. November 16–18, 2017. Ekaterinburg, 2017.
3. Kostochko K. A. On the issue of tax on land under waste disposal // Spring days of science : collection of reports of the International conf. of students, postgraduates, young scientists. April 20–22, 2017. Ekaterinburg, 2017.
4. The decision of Arbitration court of the Volga district from October 24, 2017 No. F06-25127/2017 in the case No. A65-706/2017.
5. Greenemyer E. A., Filippova J. O., Koroleva M. V. et al. Individual instruments investments in the activity of the legal entity: benefits, risks, practical advice / E. A. Greenemyer, J. O. Filippova, M. V. Koroleva, A. V. Bryzgalin, D. A. Ilyinyh, O. E. Anikeeva, A. Yu. Gavrilova, V. N. Zagvozdina, A. M. Bastrikova, V. V. Ivanov, V. A. Bunco, E. I. Kulikova, E. B. Mishina, L. A. Rassokhina, A. E. Naidenko, E. V. Gavrik, V. I. Mamonova // Taxes and financial law. 2015. No. 6; Information and reference system «ConsultantPlus».
6. Strizh K. S. On preferential rates in respect of plots «for suburban construction» // Actual issues of accounting and taxation. 2015. No. 8; Information and reference system «ConsultantPlus».
7. Davydova O. V. Agricultural land: How not to make a mistake with the choice of the rate of land tax? // Food industry: accounting and taxation. 2014. No. 15; Information and reference system «ConsultantPlus».
8. Smirnova E. Land tax. Actual problems of calculation and payment // Financial newspaper. 2013. No. 21; Information and reference system «ConsultantPlus».
9. Fedorova O. S., Averina L. V., Katanaeva T. V. et al. Interesting questions on property tax, land and transport taxes: tax consulting practice / O. S. Fedorova, L. V. Averina, T. V. Katanaeva, M. V. Koroleva, A. V. Bryzgalin // Taxes and financial law. 2017. No. 10; Information and reference system «ConsultantPlus».
10. Serov A. I. On application of reduced land tax rates // Construction: accounting and taxation. 2018. No. 4. P. 41–49.