**Содержание**

Введение

Глава 1. Основные положения Земельного Законодательства Российской Федерации

1.1. Основные положения, субъекты и объекты налогообложения

1.2. Основные элементы налогообложения

1.3. Порядок определения размера земельного налога

Глава 2. Анализ исчисления налога и авансовых платежей по налогу

2.1. Выявление и анализ трудностей, возникающих при расчете земельного налога

2.2. Земельный налог как источник формирования местных бюджетов в Российской Федерации

Глава 3. Основные направления совершенствования российского законодательства о земельном налоге

3.1. Повышение ответственности плательщиков земельного налога за нарушение законодательства о налогах и сборах

3.2. Определение суммы налога по участкам, находящимся на территории нескольких муниципальных образований и повышение эффективности кадастровой оценки

3.3. Расширение полномочий представительных органов муниципальных образований по изменению ставок земельного налога с учетом интересов налогоплательщиков

Заключение

Список используемой литературы

**Введение**

Актуальность темы исследования. Одним из факторов, оказывающих определенное влияние на экономику Российской Федерации, является формирование эффективных норм законодательства о налогах и сборах, что предполагает установление надлежащего правового регулирования налоговых отношений. Потребность в этом связана с повышением роли налогообложения земли в формировании доходов бюджетов, необходимостью обеспечения в процессе налогообложения имущественных интересов граждан и юридических лиц.

Земельный налог занимает особое место в налоговой системе Российской Федерации. Несмотря на сравнительно невысокую долю земельного налога в общем объеме доходных поступлений, земельный налог выступает в качестве важного источника формирования местных бюджетов. Отсутствие экономически обоснованного принципа формирования налоговой ставки, отражающего различия в местоположении и плодородии земельных участков, а также наличие значительного количества необоснованных льгот не создавало стимулов к эффективному использованию земель. Все это вызывало многочисленные судебные разбирательства, в том числе в отношении ежегодного индексирования ставок, а также дифференцирования ставок по зонам различной градостроительной ценности. Поскольку система налогообложения земли уже не отвечала существующим в стране экономическим условиям, было принято решение изменить эту систему. Тем более, что в условиях современной экономики установление размера земельного налога должно осуществляться на основе кадастровой стоимости земельных участков.

Введение земельного налога, основывающегося на кадастровой стоимости земельного участка, является совершенно новым подходом к налогообложению земель.

Объектом предстоящего исследования выступают общественные отношения, связанные с установлением и взиманием земельного налога.

Предметом исследования являются нормативные правовые акты, регулирующие установление и взимание земельного налога, а также правоприменительная практика по финансово-правовым аспектам налогообложения земли.

Цель и задачи курсовой работы. Целью написания работы является исследование основных теоретических и практических основ, касающихся установления и взимания земельного налога.

В связи с намеченной целью, поставлены следующие основные задачи исследования:

- определение понятия и функций земельного налога;

- рассмотрение принципов правового регулирования земельного налога;

- определение правового статуса плательщиков земельного налога;

- изучение правовой характеристики объекта земельного налога;

- исследование основных элементов земельного налога;

- разработка предложений по совершенствованию законодательства о земельном налоге.

Методологическая база и методы исследования. Теоретико-методологическую основу работы составляет диалектический метод анализа, научно-познавательные возможности которого позволяют исследовать законодательство о земельном налоге.

Используемые в работе методы не исключают возможности в отдельных случаях простого изложения фактов в качестве необходимой аргументации, обладающей достаточной доказательственной силой и выявляющей особенности исследуемого вопроса.

**Глава 1. Основные положения Земельного Законодательства Российской Федерации**

* 1. **Основные положения, субъекты и объекты налогообложения**

Земельный налог устанавливается Налоговым Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге налог устанавливается Налоговым Кодексом и законами указанных субъектов Российской Федерации, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с настоящим Кодексом и законами указанных субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территориях указанных субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.[[1]](#footnote-1)

Освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации - в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации - в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

4) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, - в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

5) организации народных художественных промыслов - в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

6) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов - в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

7) 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.[[2]](#footnote-2)

объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.[[3]](#footnote-3)

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт - Петербурга), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки из состава земель лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.[[4]](#footnote-4)

* 1. **Основные элементы налогообложения**

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Определение налоговой базы

1. Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

2. Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

3. Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

4. Если иное не предусмотрено пунктом 3, налоговая база для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом, определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований.

5. Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 рублей на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт - Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 года без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 года N 2-ФЗ "О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне";

6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

6. Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму, установленную пунктом 5, производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка.

Порядок и сроки представления налогоплательщиками документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт - Петербурга).

7. Если размер не облагаемой налогом суммы, предусмотренной пунктом 5, превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю.

Особенности определения налоговой базы в отношении земельных участков, находящихся в общей собственности:

1. Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

2. Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

3. Если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, налоговая база в отношении данного земельного участка для указанного лица определяется пропорционально его доле в праве собственности на данный земельный участок.

Если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для указанных лиц определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на указанную недвижимость.[[5]](#footnote-5)

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков - организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт - Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период.

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 поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;

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

- 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.[[6]](#footnote-6)

**1.3.Порядок определения размера земельного налога**

1. Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 15 и 16.

2. Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно.

Налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

3. Если иное не предусмотрено пунктом 2, сумма налога (сумма авансовых платежей по налогу), подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

4. Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт - Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, уплачивающих налог на основании налогового уведомления.

5. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной в соответствии с пунктом 1, и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

6. 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 как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

7. В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если иное не предусмотрено настоящей статьей. При этом если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

8. В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства.

9.  Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт - Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

10. Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК.

11. Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, представляют информацию в налоговые органы в соответствии с пунктом 4 статьи 85 настоящего Кодекса.

12. Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

13. Сведения, указанные в пунктах 11 и 12, представляются органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований по формам, утвержденным Министерством финансов Российской Федерации.

14. 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.

15. В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, 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.

16. В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение периода проектирования и строительства, превышающего десятилетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.[[7]](#footnote-7)

**Глава 2. Анализ исчисления налога и авансовых платежей по налогу**

**2.1. Выявление и анализ трудностей, возникающих при расчете**

**земельного налога**

Расчет земельного налога не во всех случаях прост, рассмотрим примеры расчета земельного налога, вызывающие некоторые трудности.

Налогоплательщики, для которых муниципалитет установил в качестве отчетного периода I, II и III кварталы, сумму авансового платежа рассчитывают как 1/4 произведения установленной ставки налога на кадастровую стоимость участка[[8]](#footnote-8) (п. 6 ст. 396 НК). В тех случаях, когда земля находится в общей собственности, рассчитывать налог нужно пропорционально той доле, на которую фирма имеет право.

Пример 1

Кадастровая стоимость земельного участка на 1 января 2007 года составляет 1 500 000 руб. В собственности ООО «Пирс» находится 80 процентов данного надела. Ставка налога на землю в регионе максимальная – 0,3 процента. Таким образом, «Пирс» обязано уплачивать налог со стоимости 1 200 000 руб. (1 500 000 х 80%).

Авансовый платеж за 9 месяцев 2007 года составит:

1 200 000 х 0,3% х 1/4 = 900 руб.

Следует учесть и такой фактор, как срок нахождения земли в собственности, ведь совершенно не обязательно, что участок куплен именно в начале календарного года. Так, если налогоплательщик владеет наделом неполный год, то для исчисления налога применяется коэффициент использования земельного участка К2. Он определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности налогоплательщика, к числу календарных месяцев в отчетном периоде. При определении «полноты» месяцев немаловажное значение имеет дата возникновения (прекращения) права собственности на земельный участок или его долю. Так, если в период с января по сентябрь текущего года получение (прекращение) права имело место до 15-го числа месяца включительно, то за полный принимается месяц его возникновения. Если же это произошло после 15-го числа, то за полный считают месяц прекращения права (п. 7 ст. 396 НК).

Значение коэффициента использования земельного участка применяется для исчисления налога в десятичных дробях с точностью до сотых долей.[[9]](#footnote-9) Порядок расчета земельного налога и авансовых платежей по нему с учетом доли в собственности применяется и к участкам, которые находятся под приобретаемыми фирмами зданиями, строениями и сооружениями, а также являются необходимыми для их использования. Ведь при переходе права собственности на имущество, расположенное на чужом участке, покупатель автоматически получает право пользования данным наделом, причем на тех же условиях и в том же объеме, что и прежний собственник.[[10]](#footnote-10)А значит, новоиспеченный владелец переходит в ранг «земельных» налогоплательщиков.

Отдельным категориям плательщиков налога предоставляется возможность уменьшить «земельную» базу на 10 000 рублей. Такое право предусмотрено в пункте 5 статьи 391 Налогового кодекса.

Кроме того, отдельные земельные участки могут быть и вовсе освобождены от налогообложения. Условия для такого поворота событий оговорены в статье 395 Налогового кодекса. Однако здесь существенно то, что налоговые поблажки не носят «пожизненного» характера, то есть потерять право на льготу можно практически в любой момент. Как же в такой ситуации рассчитывать сумму налога, подлежащего уплате в бюджет?

Подсказка содержится в пункте 10 статьи 396 Налогового кодекса, который предписывает в подобных случаях применять специальный коэффициент К1. Он определяется как отношение количества полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в отчетном периоде. Значение данного коэффициента необходимо зафиксировать в строке 180 раздела 2 авансового расчета.

Для исчисления «земельной» базы с применением К1 следует использовать следующую формулу:

Налоговая база = КСТ – Дплощ x (1 – К1), где

КСТ – кадастровая стоимость земельного участка;

Дплощ – доля необлагаемой площади земельного участка;

К1 – коэффициент использования налоговой льготы.

Значение К1 необходимо определять в десятичных дробях с точностью до сотых долей.[[11]](#footnote-11) Также стоит иметь в виду, что для расчета данного коэффициента месяц возникновения или прекращения права на льготу принимается за полный (п. 10 ст. 396 НК).

В случае, когда под действие льготы подпадает совладелец земельного участка, базу по налогу на землю следует рассчитывать так:

Налоговая база = (КСТ x Д) – (КСТ x Д) x Дплощ x (1 – К1),

где Д – доля налогоплательщика в праве на земельный участок.

Разумеется, не стоит забывать и о том, что уплачивается все-таки аванс, а не налог в целом, поэтому полученную сумму нужно будет умножить на 1/4.

Пример 2

Остановимся на условиях примера 1, только с учетом того, что 15 процентов от используемой ООО «Пирс» земли занимает спортивный объект, на который местные власти установили льготу в виде освобождения от налогообложения в соответствии с пунктом 5 статьи 395 Налогового кодекса. Предположим, что в июле 2007 года этот участок перестал использоваться по назначению, и, следовательно, лишился всяческих привилегий. Июль принимается за полный месяц, поэтому следует считать, что льгота отсутствовала два месяца.

В таком случае К1 равен 0,17 (2 мес. : 12 мес.).

Налоговая база составит:

(1 500 000 руб. х 80%) – (1 500 000 руб. х 80%) х 15% х (1 – 0,17) = 1 050 600 руб.

Соответственно, до 31 октября ООО «Пирсу» необходимо перечислить в бюджет авансовый платеж за 9 месяцев в размере:

1 050 600 руб. х 0,3% х 1/4 = 787,95 руб.

При расчете авансового платежа по налогу на землю собственникам угодий, которые планируют осуществлять на участках жилищное строительство (кроме индивидуального), следует также учесть положения пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса. Данной нормой предусмотрено исчисление сумм налога с использованием различных коэффициентов в зависимости от срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. Так, если срок жилищного строительства не превышает трех лет, то фирма должна применять налоговую ставку с коэффициентом 2. Если же стройка затянулась больше, чем на три года, то необходимо использовать коэффициент 4. Период проектирования и строительства также отражается в авансовом расчете, для чего используется строка 040 раздела 2.

Пример 3

ЗАО «Гавань» 10 июля 2007 года приобрело земельный участок для жилищного строительства. Кадастровая стоимость такого надела составила 1 400 000 рублей. Предположим, что муниципальные власти установили налоговую ставку для подобных объектов в размере 0,1 процента. Причем никаких льгот на данный участок не предусмотрено (К1 = 1).

Так как период проектирования и строительства еще не превысил трех лет, «Гавань» должна применить ставку с коэффициентом 2. Кроме того, с учетом приобретения участка до 15 июля этот месяц будет считаться полным. Следовательно, К2 будет равен 0,33 (3 мес. : 9 мес.).

Сумма аванса по налогу на землю составит:

1 400 000 руб. х 0,1% х 0,33 х 2 х 1/4 = 231 руб.

На применение данных коэффициентов покупателями земли в целях жилищного строительства обратило внимание и главное финансовое ведомство. Так, в письме Минфина от 10 мая 2007 г. № 03-05-06-02/41 чиновники подчеркнули, что действие пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса распространяется лишь на те правоотношения по налогообложению земельных участков, которые возникли после 1 января 2005 года. Кроме того, финансисты указали, что обозначенный срок проектирования и строительства следует отсчитывать с даты начала выполнения соответствующих работ.

На сегодняшний день отчетными периодами по земельному налогу названы квартал, полугодие, 9 месяцев. Конечно, такая формулировка отчетных периодов не уникальна, она встречается во многих главах Налогового кодекса. Но это в основном по тем налогам, по которым база считается нарастающим итогом (налог на прибыль, налог при "упрощенке"). А по земельному налогу расчет за каждый отчетный период осуществляется автономно, независимо друг от друга, поскольку берется 1/4 кадастровой стоимости земельного участка и умножается на соответствующую ставку.

С другой стороны, применение такого понятия отчетного периода приводит к тому, что в том случае, если налогоплательщик приобретает, к примеру, земельный участок в течение налогового периода, то с применением поправочного коэффициента (а коэффициент учитывает время фактического нахождения в собственности земельного участка или владения, пользования им) резко снижается авансовый платеж за отчетный период.

Ведь при расчете поправочного коэффициента если в числителе учитывается количество месяцев в течение отчетного или налогового периода, в течение которых лицо признается правообладателем земельного участка, то в знаменателе учитывается количество полных месяцев в течение отчетного и налогового периода, а такими периодами могут быть и 6 месяцев, и 9.

И если рассматривать ситуацию, когда налогоплательщик приобретает земельный участок 1 сентября, то при расчете авансового платежа за III квартал в знаменателе будет стоять девятка. При действующей схеме получается, что основная сумма налога в данной ситуации будет переноситься на следующий налоговый период.

Пример 4[[12]](#footnote-12)

Расчет налога по земельным участкам, права на которые возникли в течение налогового периода

Организация приобрела в собственность два земельных участка сельскохозяйственного назначения. Участки расположены рядом, их кадастровая стоимость одинакова и составляет по 1 000 000 руб. Права на один из участков (участок А) зарегистрированы 14 августа, на другой (участок В) - 16 августа. В муниципальном образовании, где расположены эти участки, ставка земельного налога по землям сельскохозяйственного назначения составляет 0,3%.

1. По земельному участку А период владения участком считается начиная с 1 августа, по земельному участку В - начиная с 1 сентября.

2. Поправочные коэффициенты для расчета земельного налога составят:

- по участку А: - по участку В:

- за 9 месяцев - 2/9; - за 9 месяцев - 1/9;

- за год - 5/12; - за год - 4/12.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Участок | Авансовые платежи по земельному налогу за период 9 месяцев, руб. | Сумма земельного налога за год, руб. |
| Участок А | 167  (1/4 х 0,3% х 2/9 х 1000000 руб.) | 1250  (0,3% х 5/12 х 1000000 руб.) |
| Участок В | 83  (1/4 х 0,3% х 1/9 х 1000000 руб.) | 1000  (0,3% х 4/12 х 1000000 руб.) |

3. Сумма земельного налога, которую организация должна будет доплатить по итогам 2007 г., составляет:

- по участку А - 1083 руб. (1250 руб. - 167 руб.);

- по участку В - 917 руб. (1000 руб. - 83 руб.).

Трудности при расчете земельного налога.

Земельный налог был введен 1 января 2005 года (глава 31 НК). Его уплачивают организации, обладающие земельными участками на праве собственности и праве постоянного (бессрочного) пользования (п. 1 ст. 388 НК). Не платят этот налог предприятия, арендующие участок, а также организации, у которых земля находится в безвозмездном срочном пользовании (п. 2 ст. 388 НК). Налог на землю перечисляют в бюджет муниципального образования, на территории которого находится участок. Базой для его расчета является кадастровая стоимость участка, определенная по состоянию на 1 января календарного года, являющегося налоговым периодом (п. 1 ст. 390, п. 1 ст. 391 НК).

Обязанность по проведению оценки земель возложена на Роснедвижимость. Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, должны до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, сообщить сведения о земельных участках в Управление ФНС России по субъекту РФ, которое затем распределяет эту информацию по налоговым инспекциям. Организациям сведения о кадастровой стоимости предоставляются не позднее 1 марта.

Размер ставки земельного налога для различных категорий земель устанавливается нормативными актами представительных органов муниципальных образований. При этом он не должен превышать верхнего предела, прописанного в Налоговом кодексе. По землям сельскохозяйственного назначения, а также участкам под жилфондом, инженерной инфраструктурой ЖКХ и предоставленным для жилищного строительства максимум составляет 0,3%. Для всех остальных земель - 1,5% (ст. 394 НК). Обычно у компаний возникают трудности при расчете земельного налога в следующих ситуациях.[[13]](#footnote-13)

**2.2. Земельный налог как источник формирования местных**

**бюджетов в РФ**

Уровень жизни населения, проживающего в пределах территории муниципального образования, во многом зависит от эффективности получения органами местного самоуправления собственных доходов. Вопросы формирования доходных статей местных бюджетов всегда носили практический характер, поскольку от их решения напрямую зависит уровень расходов, которые муниципальное образование может произвести без ущерба для себя на удовлетворение нужд своих жителей.

В соответствии со ст. 15 Налогового кодекса Российской Федерации земельный налог является одним из двух видов налогов, 100% поступлений от которого направляются в местный бюджет (вторым подобным налогом является налог на имущество физических лиц).

Учитывая многообразие и разнородность регионов России в зависимости от природных, демографических, экономических и т.п. факторов, возможности местных органов ряда регионов по получению собственных доходов значительно отличаются. Сбалансированность пополнения местных бюджетов может быть достигнута соответственно либо путем их "выравнивания" за счет средств, выделяемых из государственного бюджета, либо путем нахождения такого рода источника их пополнения, доходы от которого в меньшей мере колебались бы в зависимости от индивидуальных особенностей региона.

Критериям подобного рода стабильного источника местных доходов в большей степени отвечает земля. Помимо того что в соответствии с Конституцией РФ земля и другие природные ресурсы используются и охраняются в РФ как основа жизни и деятельности народов, проживающих на соответствующей территории, земля в экономическом аспекте понимания также является основным объектом недвижимости.

По справедливому утверждению ряда ученых, эксплуатация природных ресурсов приносит экономическую ренту[[14]](#footnote-14) - высокий доход, обусловленный объективными факторами, а не усилиями хозяйствующих субъектов, наиболее простая и понятная система, не требующая большого исполнительского аппарата, основана на налоге на землю и должна принадлежать обществу и таким образом стать надежным и устойчивым источником местного и республиканского бюджетов.

Говоря о земле как объекте налогообложения с точки зрения интересов муниципального образования, нельзя не учесть тот факт, что структура земельного фонда каждого из подобных образований неоднородна. Структура земельного фонда влияет на оценку налогового потенциала, так как земельный налог, единый сельскохозяйственный налог, арендная плата за землю и порядок их распределения различны в зависимости от принадлежности земель организациям различных форм собственности и физических лиц [[15]](#footnote-15). Со вступлением в силу положений Федерального закона N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ", в соответствии с которыми количество муниципальных образований в РФ увеличится во много раз, проблема разнородности структуры земельного фонда обострится приблизительно во столько же раз. Связано это в первую очередь с тем, что в различных поселениях, округах, районах и т.п. муниципальных единицах преобладают земли, находящиеся либо в государственной, либо в частной собственности, земли, исключенные из объектов налогообложения земельным налогом, либо в отношении которых устанавливаются различные льготы (например, земли, изъятые из оборота, или участки земель, на которых находятся сооружения, предназначенные для общего пользования, такие, как автодороги). В то же время функции по содержанию подобных объектов с муниципальных образований никто не снимал. Возникает очевидный вопрос: где взять средства для содержания земельных участков, не приносящих доход муниципалитету? Очевидно, что, если территория муниципального образования состоит из подобного рода земель, собственных доходов оно будет лишено, следовательно, средствами на их содержание могут быть только дотации.

 Принятым 29 ноября 2004 г. Федеральным законом N 141-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившим силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации" Налоговый кодекс РФ был дополнен гл. 31 "Земельный налог". С 1 января 2006 г. утрачивает силу Закон РФ от 11 октября 1991 г. "О плате за землю", представительные органы местного самоуправления в срок до 30 ноября 2005 г. должны принять свои нормативные правовые акты, вводящие земельный налог на территории соответствующих муниципальных образований. Установление и введение в действие на территории того или иного муниципального земельного налога зависит от местных законодательных органов конкретного образования, соответственно им предоставлено право решать, использовать или нет возможность указанных налоговых поступлений в качестве дохода муниципальной казны.

Другие коренные изменения, заложенные в основу указанной главы Налогового кодекса РФ, касающиеся определения налоговой базы земельного налога, вызвали ряд проблем при их практической реализации. В соответствии с НК РФ налоговая база при исчислении земельного налога определяется теперь как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения (ст. 390 НК РФ). Соответственно все регионы, на территории которых устанавливается земельный налог, обязаны произвести кадастровую оценку своих земель. Однако на практике собственники земель - физические лица отказываются проводить ее за свой счет. В целях необходимости проведения подобной оценки муниципальные образования вынуждены проводить ее за счет местных бюджетов с последующей компенсацией этих расходов или за счет дополнительных финансовых ресурсов из федерального бюджета, что несомненно представляет определенные трудности. В то же время, по данным на декабрь 2005 г., в подавляющем большинстве регионов, предполагающих ввести на своей территории земельный налог, в частности в Ростовской области, кадастровая оценка земель осуществлена в полном объеме.

Следующая проблема, возникающая из нововведений закона, связана со ставкой налога, определение которой предоставлено непосредственно органам местного самоуправления, на федеральном уровне устанавливается верхний предел ставки. Анализ проекта бюджета некоторых регионов (в частности, Ростовской области) показал, что в доходную часть бюджета закладываются предполагаемые доходы от налога на землю, исходя из верхнего предела ставки, установленной федеральным законодателем, вместе с тем муниципальные органы предполагают исчислять налог, исходя из более низких ставок. Подобная несогласованность решений указанных органов, безусловно, не способствует совершенствованию межбюджетного процесса в рамках региона.

Таким образом, подводя итог, можно сказать, что многочисленные законодательные нововведения, касающиеся местных бюджетов и местного налогообложения, поставили перед практиками и теоретиками значительное количество вопросов, требующих скорейшего разрешения в целях обеспечения благополучия муниципальных образований. В связи с тем что приведенные выше новеллы законодательства пока не нашли своего применения на практике, в рамках данной работы мной были лишь обозначены проблемы, выявленные в ходе проведенного исследования законодательства.[[16]](#footnote-16)

**Глава 3. Основные направления совершенствования российского законодательства о земельном налоге**

**3.1. Повышение ответственности плательщиков земельного налога**

**за нарушение законодательства о налогах и сборах**

Согласно новому земельному налогу налогоплательщиками признаются организации и физические лица, которые обладают земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Налогоплательщики должны иметь на земельные участки правоустанавливающие документы, выдаваемые органами Росрегистрации, которые ведут Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Следует также отметить, что с 1 сентября 2006 года вступил в силу Федеральный закон от 30.06.2006 г. № 93-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации по вопросу оформления в упрощенном порядке прав граждан на отдельные объекты недвижимого имущества». Закон, который принято называть «дачная амнистия» и который упростил условия и порядок регистрации права собственности на земельные участки и расположенные на них строения. В законе речь идет о легализации в упрощенном порядке принадлежащих гражданам объектов жилой недвижимости, таких как дачи, гаражи, садовые и огородные участки, а также строения, которые имеются на этих участках[[17]](#footnote-17).

На практике довольно часто налогоплательщики в установленный законодательством о налогах и сборах срок сознательно не представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту учета. Именно поэтому в целях усиления действенности мер за нарушение законодательства о налогах и сборах необходимо внести изменения в ст. 119 НК РФ и увеличить размер штрафа за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации.

**3.2. Определение суммы налога по участкам, находящимся на**

**территории нескольких муниципальных образований и**

**повышение эффективности кадастровой оценки**

Согласно НК РФ объектом налогообложения определены земельные участки, расположенные в пределах территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на которую распространяется действие нормативного правового акта, принятого представительным органом муниципального образования (п.1 ст. 389 НК РФ).

На практике встречаются ситуации, когда земельные участки разделяются административными границами муниципальных образований на несколько частей. Однако глава 31 НК РФ не содержит положений, определяющих порядок определения налоговой базы и исчисления земельного налога в отношении земельных участков, расположенных на территории нескольких муниципальных образований.

В сложившейся ситуации, по моему мнению, было бы целесообразно внести дополнения в главу 31 НК РФ положениями, определяющими порядок определения налоговой базы и исчисления земельного налога в отношении земельных участков, расположенных на территории нескольких муниципальных образований.

Периодическое проведение оценки кадастровой стоимости земли как основа земельного налога.

В настоящее время государственный земельный кадастр охватывает всю территорию страны и содержит обязательные характеристики всех земельных участков. В целом действовавшая система обновления необходимых сведений о земле не обеспечивает их полноту и достоверность. В этой связи очень важно (жизненно важно для функционирования нового земельного налога на основе кадастровой стоимости земельного участка) принятие решения на законодательном уровне об обязательной периодической оценке земли (с целью поддержания налоговой базы в актуализированном состоянии) и порядке осуществления такой переоценки.

Для дальнейшего совершенствования работы по обеспечению условий контроля полноты сведений, полученных от органов, осуществляющих государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним и в целях наиболее полного и своевременного отражения сведений о земельных участках, требуется создание единой информационно-аналитической системы между территориальными органами Роснедвижимости и налоговыми органами, представительными органами муниципальных образований, а также Федеральной регистрационной службой РФ.

В этой связи, необходимо на федеральном уровне разработать Порядок электронного обмена информацией между управлениями Федеральной налоговой службы России по субъектам Российской Федерации и Роснедвижимости по субъектам Российской Федерации с представительными органами муниципальных образований и территориальными органами Федеральной регистрационной службы РФ.

Таким образом, для Федеральной налоговой службы России создание единой полноценной информационно-аналитической системы с одной стороны, будет препятствовать сокрытию объектов налогообложения, а с другой - предотвращать излишнее вмешательство государства в частные дела граждан, не вовлеченных в предпринимательскую деятельность. Соответственно для Роснедвижимости – одна из основных задач, решение которой позволит в полной мере выполнять свои обязательства по предоставлению государственных услуг в сфере своей деятельности и гражданам – эффективно использовать созданный информационный ресурс в интересах всего общества и отдельно взятого гражданина.

**3.3. Расширение полномочий представительных органов**

**муниципальных образований по изменению ставок земельного**

**налога с учетом интересов налогоплательщиков**

Практика показала, что представительные органы муниципальных образований в своих решениях об установлении ставок и льгот часто исходили из желания максимизации поступлений в местные бюджеты, зачастую, к сожалению, нарушая нормы НК РФ, с целью увеличения его собираемости, не принимая во внимание фактическую способность налогоплательщика к уплате налога. Как следствие этого в настоящее время представительным органам муниципальных образований необходимо провести оценку ожидаемых налоговых поступлений и принять решения о снижении налоговых ставок земельного налога, в том числе имеющих обратную силу (ст. 5 п. 4 НК РФ)[[18]](#footnote-18).

Представительными органами муниципальных образований не учтены интересы и таких налогоплательщиков как дети-сироты и дети, оставшиеся без попечения родителей, которые нуждаются в дополнительной социальной поддержке (если земельный участок выделен именно им и они имеют правоудостоверяющий документ на данный участок).

Я считаю, что представительным органам муниципальных образований в данном конкретном случае необходимо принять решение о предоставлении льготы в отношении всей суммы земельного налога для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей (при наличии правоудостоверяющего документа на данный земельный участок).

**Заключение**

Проведенное исследование подтвердило, что развитие земельных отношений – это перманентный процесс, связанный с объективными изменениями производительных сил и производственных отношений в обществе. Поэтому вполне закономерным является появление новых форм земельного налогообложения. Проблема состоит лишь в том, чтобы эти формы земельного налогообложения находили адекватное законодательное регулирование представительными органами муниципальных образований Российской Федерации.

Существующее на сегодняшний день состояние налоговой системы Российской Федерации обусловлено преобладающим сегодня представлением о земельном налоге как исключительно фискальном инструменте. Данное представление имеет достаточно глубокие исторические корни, кроме того, оно поддерживается сложившейся сейчас в России финансово-экономической ситуацией, которая заставляет отодвинуть на второй план другие функциональные признаки земельного налога.

В работе отмечалось, что объектами земельных отношений согласно Земельному кодексу Российской Федерации признаются земля как при­родный объект и природный ресурс, земельные участки, расположенные в пределах территории Российской Федерации, и части земельных участков.

В работе были подробно рассмотрены вопросы «Объекты налогообложения и налогоплательщики», «Ставки земельного налога», «Льготы по земельному налогу». Говорилось, что плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, являющиеся собственниками земли, землевладельцами или землепользователями.

Объектами обложения земельным налогом являются земельные участки, части земельных участков, земельные доли (при общей долевой собственности на земельный участок), предоставленные юридическим лицам и гражданам в собственность, владение или пользование.

В работе представлены расчеты (на конкретных примерах) сумм земельного налога, подлежащих к уплате.

Наиболее важным аспектом в теории правового регулирования налогообложения земли является институт принципов. Принципы правового регулирования налоговых отношений имеют огромное значение как для государственных органов, принимающих тот или иной нормативный правовой акт, так и для налогоплательщиков, обязанных соблюдать нормы законодательства о налогах и сборах.

Можно сделать вывод о том, что повышение доходов в бюджетной сфере возможно в результате определения оптимальных величин земельного налога. Другой возможный путь – это придание официального статуса земельным участкам, фактически используемым и выявленным в результате проведения инвентаризации земель.

В связи с этим представляется целесообразным внести соответствующие изменения и дополнения в законодательство о налогах и сборах.

**Список используемой литературы:**

1. Земельный кодекс РФ, Глава 10 Плата за землю и оценка земли ред. от 24.07.2007
2. Налоговый Кодекс РФ часть первая и вторая ред. от 17.05.2007
3. Письмо Минфина от 16 августа 2007 г. № 03-05-07-02/81
4. Приказ Минфина от 19 мая 2005 г. № 66н Приложение № 2
5. Письмо Минфина от 9 апреля 2007 г. N 03-05-05-02/21, от 12 сентября 2006 г. N 03-06-02-04/134
6. Федеральный закон от 22.08.2004 N 122-ФЗ
7. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137 – ФЗ
8. Федеральный закон от 30 июня 2006 г. № 93-ФЗ
9. Кисилевич Т. И. учебник «Практикум по налоговым расчетам»; Москва 2002 г.
10. Мамрукова О. И. учебник «Налоги и налогообложение»; Москва 2003 г.
11. Пансков В.Г. учебник для вузов «Налоги и налогообложения в РФ»; Москва 2004 г.
12. Пепеляева С.Г. учебник «Налоговое право»; М.: Юрист, 2004 г.
13. Камалова Е. газета «Финансовые известия» статья от 2.08.2007 г.
14. Матеюк В.И. газета «Финансы» статья О бюджетах муниципальных образований сельских и городских поселений 2004. N6.
15. Перцева Е.М. газета «Налоги» статья Земельный налог, 2006 г
16. Сорокин А.В. статья "Главная книга. Конференц-зал" N 03, 2007
17. Христова Н.А., Верстова М.Е. газета «Налоги» статья Земельный налог в современных условиях. М., 2006. № 21.

1. НК РФ Статья 387,388 [↑](#footnote-ref-1)
2. НКРФ Статья 395 [↑](#footnote-ref-2)
3. НКРФ Статья 38 [↑](#footnote-ref-3)
4. НК РФ Глава 10 Статья 389 [↑](#footnote-ref-4)
5. НК РФ Глава 10 Статьи 390-392 [↑](#footnote-ref-5)
6. НК РФ Статьи 393-394 [↑](#footnote-ref-6)
7. НК РФ Статья 396 [↑](#footnote-ref-7)
8. п. 6 ст. 396 НК [↑](#footnote-ref-8)
9. Приложение № 2 к приказу Минфина от 19 мая 2005 г. № 66н [↑](#footnote-ref-9)
10. п. 1 ст. 35 Земельного Кодеса [↑](#footnote-ref-10)
11. подп. 12 п. 13 Приложения № 2 к приказу Минфина от 19 мая 2005 г. № 66н [↑](#footnote-ref-11)
12. Статья: Сорокин А.В. "Главная книга. Конференц-зал" N 03, 2007 [↑](#footnote-ref-12)
13. «Финансовые известия» статья Камаловой Елены от 2.08.2007 г. [↑](#footnote-ref-13)
14. Налоговое право. Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева М.: Юрист, 2004. С. 310 [↑](#footnote-ref-14)
15. Матеюк В.И. О бюджетах муниципальных образований сельских и городских поселений // Финансы. 2004. N6. С. 13. [↑](#footnote-ref-15)
16. газета "Налоги"№ 8, 2006 г Перцева Е.М. Земельный налог [↑](#footnote-ref-16)
17. Федеральный закон от 30 июня 2006 г. № 93-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации по вопросу оформления в упрощенном порядке прав граждан на отдельные объекты недвижимого имущества» // СЗ РФ. 2006. № 27. Ст. 2881. [↑](#footnote-ref-17)
18. См.: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137 – ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ 2006. № 31. Ст. 3436 [↑](#footnote-ref-18)