**Порядок исчисления земельного налога.** Обязанность уплаты земельного налога возникает с момента приобретения права на земельный участок. Основанием для установления и взимания налога и арендной платы за землю является документ, удостоверяющий право собственности, владения, пользования, аренды на земельный участок.

В законодательстве определен порядок исчисления земельного налога при переходе в течение года права собственности, права пожизненного наследуемого владения или права постоянного (бессрочного) пользования земельными участками от одного плательщика налога к другому. В таких случаях земельный налог исчисляется и предъявляется к уплате прежнему собственнику земли, землевладельцу, землепользователю с 1 января этого года до месяца, в котором он утратил право на земельный участок (включая этот месяц), а новому — начиная с месяца, следующего за месяцем возникновения права на земельный участок. За земельные участки, обслуживающие жилые дома, нежилые строения и сооружения, перешедшие по наследству, земельный налог взимается с наследников, принявших наследство, с момента его открытия. Наследникам, принявшим наследство до наступления срока налогового учета, налог исчисляется с учетом налоговых обязательств наследодателя.

Земельный налог юридическим лицам и гражданам исчисляется исходя из площади земельного участка, облагаемой налогом, и утвержденных ставок земельного налога.

Законодательство о плате за землю устанавливает различные принципы взимания земельного налога и определения ставок земельного налога в зависимости от того, к какой категории земель относятся соответствующие земельные участки, являются ли они землями сельскохозяйственного или несельскохозяйственного назначения, а также в зависимости от их местоположения.

Федеральным законом от 31 декабря 1999 г. № 227-ФЗ «О федеральном бюджете на 2000 год»\* (ст. 18) установлено, что ставки земельного налога и арендной платы, действовавшие в 1999 г., применяются в 2000 г. для всех категорий земель с коэффициентом 1,2. \* СЗ РФ. 2000. № 1. Ст. 10.

Основные положения взимания платы за земли сельскохозяйственного назначения состоят в следующем. Статья 4 Закона РФ «О плате за землю» предусматривает, что с колхозов, совхозов, крестьянских (фермерских) хозяйств, межхозяйственных предприятий и организаций, кооперативов и других сельскохозяйственных предприятий взимается только земельный налог, все остальные виды налогов по отношению к ним не применяются. На предприятия, имеющие доход от несельскохозяйственной деятельности, превышающей 25%, это положение не распространяется.

Сельскохозяйственные предприятия индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и другие на самостоятельном балансе) по перечню, утвержденному органами законодательной власти субъектов РФ, кроме налога за землю, уплачивают и другие налоги в установленном порядке.

Земельный налог на сельскохозяйственные угодья устанавливается с учетом состава угодий, их качества, площади и местоположения. Средние размеры налога с одного гектара пашни дифференцированы по субъектам Федерации согласно приложению № 1 Закона РФ «О плате за землю». Например, земельный налог с 1 га пашни в Республике Адыгея (Адыгея) составляет 3690 руб.; в Республике Алтай — 740 руб.; Республике Башкортостан — 1725 руб.; Республике Бурятия — 1055 руб.; Республике Дагестан — 2040 руб.; Республике Ингушетия — 2355 руб. и т.д.

Органы законодательной власти субъектов РФ, исходя из средних размеров налога с одного гектара пашни и кадастровой оценки угодий, устанавливают конкретные ставки земельного налога по группам почв пашни, а также многолетних насаждений, сенокосов и пастбищ. Минимальные ставки земельного налога за один гектар пашни и других сельскохозяйственных угодий устанавливаются органами законодательной власти субъектов РФ. При исчислении сумм земельного налога для плательщиков вводятся коррективы на местоположение их земельных участков.

За земельные участки в границах сельских населенных пунктов и вне их черты, предоставленные гражданам для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества, животноводства, сенокошения и выпаса скота, земельный налог взимается со всей площади участка по средним ставкам налога за земли сельскохозяйственного назначения административного района.

Земельный налог за участки, предоставленные гражданам и юридическим лицам в границах сельских населенных пунктов для иных целей, взимается со всей площади земельного участка в размере пяти рублей (неденоминированных) за квадратный метр. В 2000 г. размер налога составит 7,2 коп. за квадратный метр.

Органы местного самоуправления вправе с учетом благоприятных условий размещения земельных участков повышать ставки земельного налога, но не более чем в два раза.

Иной порядок исчисления и уплаты земельного налога установлен за земли несельскохозяйственного назначения. Этот порядок дифференцирован в зависисмости от категорий земель.

Статья 8 Закона РФ «О плате за землю» предусматривает, что налог за городские (поселковые) земли устанавливается на основе средних ставок согласно приложению № 2 (таблицы 1, 2, 3) к указанному Закону (за исключением земель сельскохозяйственного использования, занятых личным подсобным хозяйством и жилищным фондом, дачными и садовыми участками, индивидуальными и кооперативными гаражами, для которых установлен иной порядок исчисления налога). Средние ставки дифференцируются по местоположению и зонам различной градостроительной ценности территории органами местного самоуправления городов. Границы зон определяются в соответствии с экономической оценкой территории и генеральными планами городов.

В облагаемую налогом площадь включаются земельные участки, занятые строениями и сооружениями, участки, необходимые для их содержания, а также санитарно-защитные зоны объектов, технические и другие зоны, если они не предоставлены в пользование другим юридическим лицам и гражданам. Налог за часть площади земельных участков сверх установленных норм их отвода, по общему правилу, взимается в двукратном размере.

Налог за земли, занятые жилищным фондом (государственным, муниципальным, общественным, кооперативным, индивидуальным), а также личным подсобным хозяйством, дачными участками, индивидуальными и кооперативными гаражами в границах городской (поселковой) черты, взимается со всей площади земельного участка в размере 3% ставок земельного налога, установленных в городах и поселках городского типа, но не менее 10 руб. (неденоминированных) за квадратный метр.

Налог на часть площади дачных участков и индивидуальных гаражей, расположенных в городах и поселках, сверх установленных норм их отвода в пределах двойной нормы взимается в размере 15%, а свыше двойной нормы — по полным ставкам земельного налога, установленного для городских земель. Налог за земли, предоставленные для садоводства, огородничества, животноводства (включая земли, занятые строениями и сооружениями) в пределах городской, поселковой черты, устанавливается в размере 10 руб. (неденоминированных) за квадратный метр. Налог за земли сельскохозяйственного использования в пределах городской (поселковой) черты устанавливается в двукратном размере ставок налога за сельскохозяйственные угодья аналогичного качества.

Налог за расположенные вне населенных пунктов земли промышленности (включая карьеры и территории, нарушенные производственной деятельностью), транспорта, связи, радиовещания, телевидения, информатики и космического обеспечения устанавливается в размере 20% средних ставок земельного налога для земель поселений численностью до 20 тыс. человек.

За земли водного фонда, как покрытые, так и не покрытые водой, вне населенных пунктов налог взимается с земель, предоставленных для хозяйственной деятельности или в рекреационных целях, по средним ставкам за сельскохозяйственные угодья административного района.

Налог за земли лесного фонда устанавливается на период лесополь-зования с единицы площади освоенных лесов эксплуатационного назначения, на которых заготавливается древесина, и взимается в составе платы за пользование лесами в размере 5% платы за древесину, отпускаемую на корню. Налог определяется от суммы лесных податей, указанной в лесорубочном билете по рубкам главного пользования и лесовосстановительным рубкам, и входит в состав лесных податей.

Что касается налога за сельскохозяйственные угодья в составе лесного фонда, то он устанавливается по тем же ставкам, что и для земель сельскохозяйственного назначения аналогичного качества или по средней ставке за сельскохозяйственные угодья в целом по административному району.

Налог за земли лесного фонда, предоставленные в установленном порядке для рекреационных целей, определяется в размере 5% норматива платы за древесину на этой площади с учетом увеличения ставок для курортных зон. Стоимость древесины рассчитывается по ставкам лесных податей, утвержденным органами законодательной власти субъектов РФ, за древесину, отпускаемую на корню.

Земельный налог, уплачиваемый юридическими лицами, исчисляется непосредственно этими лицами. Юридические лица ежегодно не позднее 1 июля представляют в государственные налоговые инспекции по месту нахождения облагаемых объектов расчеты причитающихся с них платежей налога в текущем году по установленной форме. Платежи исчисляются отдельно по каждому земельному участку, предоставленному юридическому лицу в собственность, владение или пользование, а за земли, занятые их жилищным фондом, отдельно по каждому жилому дому. Земельный налог с юридических лиц и граждан исчисляется, начиная с месяца, следующего за месяцем предоставления им земельных участков. Учет плательщиков и исчисление налога производятся ежегодно по состоянию на 1 июня.

Земельный налог граждан исчисляется государственными налоговыми инспекциями, которые ежегодно не позднее 1 августа вручают им платежные извещения об уплате налога.

Порядок уплаты земельного налога. Юридические лица и граждане уплачивают земельный налог равными долями в два срока: не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Плата за землю перечисляется плательщиками земельного налога за земли в пределах границ сельских населенных пунктов и другие земли, переданные в их ведение, на бюджетные счета сельских органов местного самоуправления. Платежи за земли в пределах поселковой, городской границы и другие земли, переданные в их ведение, а также за земли в границах района, за исключением земель, переданных в ведение сельских органов местного самоуправления в соответствии с установленными законодательством РФ долями, перечисляются на бюджетные счета РФ в федеральном казначействе, субъекта РФ и соответствующая часть средств — на бюджетные счета органов местного самоуправления. На бюджетные счета РФ в федеральном казначействе соответствующего субъекта РФ перечисляются средства, составляющие плату за землю, в пределах долей, установленных Законом РФ «О плате за землю».

Статья 24 Закона РФ «О плате за землю» закрепила принцип строго целевого использования средств, поступивших в качестве платы за землю. Предусмотрено, что эти средства используются исключительно на финансирование мероприятий по землеустройству, ведение земельного кадастра, мониторинга, охрану земель и повышение их плодородия, освоение новых земель, на компенсацию собственных затрат землепользователя на эти цели и погашение ссуд, выданных под указанные мероприятия, и процентов за их использование. Не использованные в течение года остатки средств не изымаются и направляются по целевому назначению в следующем году.

Согласно ст. 16 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2000 год» действие ст. 24 Закона РФ «О плате за землю» приостановлено на 2000 г. в части целевого использования централизуемого земельного налога и арендной платы. В 2000 г. средства земельного налога и арендной платы за земли городов и поселков, зачисляемые в федеральный бюджет, направляются на проведение мероприятий в рамках Государственной программы повышения плодородия почв, на финансирование приобретения минеральных удобрений и средств химической защиты растений, ведения земельного кадастра и мероприятий по улучшению землеустройства и **землепользования и другие цели. Порядок предоставления указанных средств определяется Правительством РФ.**

**Порядок исчисления и уплаты налога на землю**

Банк России и его территориальные управления и расчетно-кассовые центры образуют единую централизованную систему органов государственной власти с вертикальной структурой управления и в соответствии с п. 14 ст. 12 Закона о плате за землю освобождаются от уплаты налога на землю (Постановление Президиума ВАС РФ от 19.04.2002 N 5697/01).

Обязанность по уплате земельного налога не может ставиться в зависимость от получения землепользователем соответствующего правоустанавливающего документа, поскольку такая зависимость позволила бы пользователю уклоняться от получения государственного акта на право пользования землей и осуществлять бесплатное землепользование (Постановление ФАС СКО от 20.08.2001 N Ф08-2574/2001-814А).

Акционерные общества, контрольный пакет акций которых принадлежит государству, оказывающие услуги связи, освобождаются от уплаты земельного налога при условии обеспечения ими распространения (трансляции) государственных программ телевидения и радиовещания, осуществления деятельности в интересах обороны РФ (Постановление ФАС СЗО от 04.12.2001 N А05-6053/01-303/19).

Льготой по земельному налогу пользуются предприятия морского транспорта в целом, независимо от вида имущества расположенного на принадлежащих им земельных участках, в том числе и за земли, занятые жилищным фондом (Постановление ФАС СКО от 19.07.2001 N Ф08-2185/2001-678А).

Положение устава пансионата о том, что основной целью деятельности является получение прибыли, не может служить основанием для отказа в применении льгот по уплате земельного налога и платы за пользование водными объектами (Постановление ФАС СКО от 21.09.2001 N Ф08-3056/2001).

Размер земельного налога зависит только от ставки по соответствующей категории земли, указанной в правоустанавливающем документе и не связан с его фактическим использованием (Постановление ФАС ВСО от 05.02.2001 N А33-7694/00-C3(а)-Ф02-41/01-С1).

Организации, на балансе которых находятся действующие объекты санаторно-курортного или оздоровительного профиля, являющиеся структурными подразделениями данных организаций, не имеющими статуса юридического лица, вправе воспользоваться льготой по налогу на землю, поскольку целью законодателя при предоставлении данной льготы являлось стимулирование развития оздоровительных учреждений (Постановление ФАС ЦО от 05.02.2002 N А64-4171/01-11).

Налогоплательщик, получил по договору от комитета по управлению госимуществом здание и земельный участок в пользование. Однако фактически здание было передано другому юридическому лицу. Налогоплательщик неоднократно обращался в комитет по управлению госуимуществом для переоформления договора. В этой ситуации у налогоплательщика не было оснований для уплаты налога на землю (Постановление ФАС СЗО от 31.10.2001 N А56-17729/01).

Лицей правомерно пользовался льготой по налогу на землю в части земель, занятых жилыми домами и общежитиями лицея, т.к. законодательством при предоставлении льготы не производится какое-либо разграничение земельных участков по видам имущества либо порядку их использования, льгота предоставляется в зависимости от субъектного состава владельцев земельных участков, и наличия бюджетного финансирования (Постановление ФАС ВВО от 16.10.2000 N А82-92/2000-А/1).

То обстоятельство, что наряду с оказанием услуг по перевозкам пассажиров и грузов налогоплательщик-организация речного транспорта осуществляет иные виды деятельности, в том числе судоремонтные работы, не препятствует ему в применении льготы п. 12 ст. 12 Закона о земле, освобождающей его от уплаты данного налога (Постановление ФАС СЗО от 05.03.2002 N А05-10590/01-554/19).

Покупатель недвижимости автоматически приобретает право пользования земельным участком на основании ранее заключенного договора аренды. Следовательно, выводы суда о том, что, не заключив договор аренды, предприятие обязано платить земельный налог, не соответствуют действующему законодательству, так как этим налогом облагаются собственники, землевладельцы и землепользователи, кроме арендаторов, которые должны уплачивать арендную плату (Постановление ФАС СКО от 01.11.2001 N Ф08-3658/2001).

Осуществление налогоплательщиком затрат на содержание санатория-профилактория в целях обеспечения его сохранности, после исключения его из уставного капитала и передачи в собственность муниципалитета, свидетельствует о вынужденной мере, т.к. муниципалитет (собственник имущества) не совершал действий по распоряжению данным имуществом, и не является доказательством наличия у налогоплательщика обязанности по уплате налога на землю, занимаемую данным санаторием (Постановление ФАС УО от 19.06.2002 N Ф09-1243/03-АК).

Неиспользование земельного участка в производственной деятельности не освобождает налогоплательщика от уплаты налога на землю (Постановление ФАС ВСО от 08.05.2002 N А19-14411/01-44-Ф02-1080/2002-С1).

Поскольку Законодатель разделяет понятия "налоговая ставка" и "порядок исчисления налога", то изменение коэффициента исчисления земельного налога не означает изменение ставки налога, установление которой отнесено к компетенции органов местного самоуправления.

Так как Закон о федеральном бюджете на 2000 г., согласно которому ставки земельного налога и арендной платы 1999 года, применяются в 2000 г. для всех категорий земель с коэффициентом 1,2., принят в рамках бюджетного законодательства и во исполнение БК РФ (ст. 3 Кодекса), и, тем самым не относится к налоговому законодательству РФ, в том смысле ч. 1 ст. 1 НК РФ, то он подлежит применению с момента опубликования, то есть с 05.01.2000 г. (Постановление ФАС УО от 26.08.2002 N Ф09-1756/02-АК, от 18.09.2002 N Ф09-1933/2002-АК, от 17.09.2002 N Ф09-1956/02-АК).

Довод налогового органа о том, что истец не имеет права на льготу по земельному налогу, так как его организационно правовая форма не соответствует признакам учреждения туризма, в силу ст. 120 ГК РФ и Закона о некоммерческих организациях, является необоснованным в связи с тем, что в данном случае основным критерием для предоставления предприятию льготы по земельному налогу является не его статус как учреждения, а тот вид деятельности который оно осуществляет (Постановление ФАС СКО от 18.09.2001 N Ф08-3124/2001-994А).

Суд указал, что земли, занятые водозабором, баней, котельной, гаражом и административным зданием созданы для обслуживания сооружений по удовлетворению нужд населения и относятся к числу земель, служащих для удовлетворения нужд поселка, в связи, с чем ЖКХ правомерно исключило эти земли из налоговой базы по налогу на землю (п. 9 ст. 12 Закона о плате за землю) (Постановление ФАС ВСО от 24.09.2002 N А19-4053/02-40-Ф02-2770/02-С1).

В соответствии с Законом о плате за землю ставки налога, установленные данным законом, уточняются субъектами федерации и органами местного самоуправления лишь в специально оговоренных случаях (ст. 3; ст. 5; ст. 6; ст. 8 Закона). В отношении иных категорий земель субъектам РФ и органам местного самоуправления не представлено право по изменению земельного налога.

Поскольку Закон о плате за землю в отношении земель промышленности указывает определяемую ставку и не указывает пределы, в рамках которых можно повышать или понижать указанную ставку, то это свидетельствует о том, что субъектам РФ и органам местного самоуправления не представлено право устанавливать ставки по земельному налогу в отношении земель промышленности (Постановление ФАС МО от 04.10.2002 N КА-А41/6590-02).

Основанием для доначисления налога на землю явилось необоснованное применение акционерным обществом льготы по налогу на землю в отношении выделенных прочих угодий, а именно: леса, древесно-кустарной растительности, болота, рек и прудов, нарушенных земель, то есть земли, использование которых для ведения сельскохозяйственного производства невозможно.

Поскольку в законодательстве не раскрыты понятия нарушенных и малопродуктивных земель, а Закон РФ "О плате за землю" не связывает применение льготы с кадастровой оценкой земли, то названные противоречия суд обоснованно, истолковал в пользу налогоплательщика и признал за ним право на льготу (Постановление ФАС ЦО от 21.11.2002 N А08-1462/02-20).

Суд указал, что по смыслу ч. 5 ст. 8 Закона о налоге на землю основанием для применения налогоплательщиком 3% ставки налога на земли, занятые жилищным фондом, а также личным подсобным хозяйством, дачными участками, является наличие у налогоплательщика свидетельства о праве собственности на землю, относящуюся к категории "Земли населенных пунктов" и имеющую целевое назначение "Под индивидуальный жилой дом", а не наличие на земельном участке жилого дома либо его регистрация в качестве жилого фонда (Определение ВС РФ от 13.02.2003).

Нормы Федерального закона "О федеральном бюджете на 2002 год", в котором содержится норма о применении ставок земельного налога в 2002 году с коэффициентом 2.0, является нормативно-правовым актом, регулирующим бюджетные отношения. Поэтому новые ставки налога подлежат применению с 01.02.2002 года, что не нарушает конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законом, ухудшающим положение налогоплательщика. Как не было нарушено и требование о соблюдении определенного разумного срока, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы (Определение КС РФ от 12.05.2003).

В соответствии с договором аренды земель предусмотрено, что выплату налоговых платежей за землю принимает на себя арендатор. Однако, данный пункт договора противоречит нормам НК РФ, который не предусматривает право налогоплательщика по передаче своей обязанности по уплате налогов другому лицу (Постановление ФАС СКО от 13.08.2003 N Ф08-2937/2003-1108А).

Суд обязал ИМНС зачесть сумму излишне уплаченного земельного налога в счет будущих налоговых платежей. При этом суд указал, что установленный Законом о федеральном бюджете на 1999 год коэффициент "2" к ставке земельного налога, действовавшей в 1998 году, не подлежит применению. В качестве обоснования своей позиции суд сослался на то, что данный закон был опубликован 25.02.1999, поэтому в силу п. 1 ст. 5 НК РФ должен вступить в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода.

Поскольку налоговым периодом по земельному налогу, в соответствии с Законом о плате за землю, является год, применение повышающего коэффициента в текущем налогом периоде неправомерно. В противном случае это нарушило бы положения п. 2 ст. 5 НК РФ и ст. 57 Конституции РФ, в соответствии с которыми акты законодательства, ухудшающие положение налогоплательщика, обратной силы не имеют (Постановление ФАС МО от 19.08.2003 N КА-А40/5770-03).

Освобождение детских оздоровительных учреждений от уплаты земельного налога законом не связывается с нахождением в государственной, муниципальной или профсоюзной собственности и с наличием статуса юридического лица (Постановление ФАС УО от 25.11.2003 N Ф09-3984/03-АК).

Положения оспариваемых абз. 2-4, 6-9, 12-13 п. 16 Инструкции МНС РФ от 21.02.200 N 56 "По применению Закона РФ "О плате за землю" в части установления минимальных размеров ставок земельного налога соответствуют нормам федерального законодательства, в связи с чем, налогоплательщику отказано в удовлетворении заявления о признании недействительными вышеуказанных положений Инструкции (Решение ВС РФ от 20.01.2004 N ГКПИ 03-1422).

Налогоплательщик считает положения Федерального Закона от 14 декабря 2001 года "Об индексации ставок земельного налога", ст. 17 Закона РФ от 11.10.1991 "О плате за землю", ст. 15 Федерального закона от 22.02.1999 "О федеральном бюджете на 1999 год", ст. 18 Федерального закона от 31.12.1999 "О федеральном бюджете на 2000 год", ст. 14 Федерального закона от 30.12.2001 "О федеральном бюджете на 2002 год" нарушающими конституционные права и свободы и ухудшающими положение налогоплательщика, поскольку допускают неоднозначное толкование правоприменителем налогового периода по земельному налогу и устанавливает иной, нежели предусмотренный НК РФ, порядок введения повышенных ставок земельного налога, фактически придавая им обратную силу.

Согласно Постановлению КС РФ от 08.10.1997 по делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году" налоговым периодом по земельному налогу является год.

Согласно Постановлению КС РФ от 12.05.2003 по жалобе ЗАО "Северо-западный колхозный рынок" период в один месяц рассматривается не в качестве налогового периода, а в качестве отчетного. Кроме того, суд разъяснил, что данными нормативными актами лишь вводится учитывающий изменения минимального размера оплаты труда коэффициент индексирования ставок земельного налога, что находится в пределах конституционных полномочий федерального законодателя (Определение КС РФ от 06.02.2004 N 48-О).

Некоммерческая организация, выполняющая функции государственного заказчика получила в пользование земельный участок для строительства автомобильной дороги. ИМНС, за неуплату земельного налога привлекла организацию к ответственности по ст. 122 НК РФ. Все судебные инстанции ИМНС поддержали.

Президиум ВАС, направляя дело на новое рассмотрение, указал, что организация, выполняя функции заказчика, по своему статусу не может быть постоянным пользователем земель, занятых автодорогой, поскольку дорога после ее сдачи в эксплуатацию переходит на баланс другой организации. Это обстоятельство не было учтено судом при исследовании значения словосочетания "постоянное (бессрочное) пользование". Кроме того, судом не приняты во внимание целевое использование земельного участка и статус организации, в соответствии с которым она не может быть постоянным пользователем земель. Не исследовался вопрос о том, включен ли земельный налог в смету организации. Не установлено, к какой категории земель должна относится земля, отведенная под строительство автодороги.

Таким образом, вывод о том, что льгота, установленная п. 12 ст. 12 Закона РФ "О плате за землю", должна предоставляться только в отношении автодорог, завершенных строительством и принятых в эксплуатацию, сделан судами без учета ряда обстоятельств, имеющих значение для дела (Постановление Президиума ВАС РФ от 03.02.2004 N 10360/03).

1. Под ставкой земельного налога, на основании которой производится исчисление налога за конкретный период, следует понимать ставку, установленную местными представителями органов власти, увеличенную на поправочные коэффициенты предыдущих налоговых периодов и коэффициент, определенный законом о федеральном бюджете на текущий год, за который производится уплата налога в бюджет.

2. Суд отклонил доводы налогоплательщика о том, что поправочные коэффициенты к ставке земельного налога не могли применяться в 2000 и 2001 г.г., поскольку Законы о федеральном бюджете на 2000 г. и на 2001 г., относятся к бюджетному, а не налоговому законодательству.

Суд особо подчеркнул, что в соответствии с Бюджетным кодексом РФ закон о бюджете принимается, а годовой бюджет составляет на один финансовый год. Таким образом, закон о бюджете должен исполняться в периоде, на который он принимается. Как следствие, в данном случае, не подлежит применению специальный порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, предусмотренный п. 1 ст. 5 НК РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 23.03.2004).

Поскольку ни собственником земельного участка, ни субъектом права постоянного (бессрочного) пользования налогоплательщик не является, перечисление им земельного налога не может быть признано надлежащей формой оплаты землепользования.

Отсутствие же заключенного между КУГИ и налогоплательщиком договора аренды земельного участка не освобождает последнего от обязанности оплачивать пользование земельным участком в сумме, соответствующей размеру арендной платы, определяемой в силу ст. 21 Закона о плате за землю, ст. 65 ЗК РФ в порядке, установленном органами местного самоуправления (Постановление ФАС СЗО от 28.10.2003 N А05-3680/03-175/16).

При предоставлении земли в частную собственность приобретателю передается не часть государственной территории, а лишь земельный участок как объект гражданских прав, что не затрагивает суверенитет РФ и ее территориальную целостность. Согласно ст. 62 (часть 3) Конституции РФ иностранные граждане и лица без гражданства пользуются в РФ правами и несут обязанности наравне с гражданами РФ кроме случаев установленных федеральным законом или международным договором РФ. Тем самым Конституция РФ в качестве общего принципа российского законодательства устанавливает "национальный режим" для иностранных лиц и лиц без гражданства, т.е. в отношении прав и обязанностей приравнивает их к российским гражданам. Таким образом, оспариваемые положения Земельного кодекса РФ, которыми регулируются вопросы, касающиеся предоставления в собственность иностранным гражданам, лицам без гражданства и иностранным юридическим лицам земельных участков, не противоречат Конституции РФ, как направленные на конкретизацию ее положений о предназначении и конституционно-правовом статусе земли (Постановление КС РФ от 23.04.2004 N 8-П).

Суд, во избежание двойного налогообложения, правомерно удовлетворил требования налогоплательщика о признании недействительным отказа о возврате излишне уплаченных сумм земельного налога за пользование водохранилищем. В частности, суд указал, что у заявителя отсутствует обязанность уплачивать земельный налог за земли, расположенные под водохранилищем, поскольку они в соответствии со ст. 7 Водного кодекса РФ являются неотъемлемой частью водного объекта, за пользование которым общество уплачивает водный налог (ст. 123 Водного кодекса РФ) (Постановление ФАС ЗСО от 05.04.2004 N Ф04/1754-604/А27-2004).

По мнению налоговых органов, льгота по налогу на землю, в части освобождения от его уплаты оздоровительных и санаторно-курортных учреждений (п. 4 ст. 12 Закона РФ "О плате за землю" предоставляется, по смыслу ст. 120 ГК РФ, только юридическим лицам, осуществляющим подобную деятельность.

Как указал ВАС РФ, используемые в Законе РФ "О плате за землю" понятия должны оцениваться с учетом того, что закон принимался до принятия как НК РФ, так и ГК РФ. Основанием для применения льготы является использование земельного участка в определенных целях - для организации отдыха и поддержания здоровья детей, то есть данная льгота предоставляется Законом с целью развития детских оздоровительных заведений вне зависимости от организационно-правовой формы, в том числе, когда эти учреждения являются структурными подразделениями организации (Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2004 N 14771/03).

Предприятие являлось пользователем земельных участков, расположенных в г. Ярославле. На основании постановлений мэра города от 27.05.2002 и от 11.07.2002 права предприятия на названные земельные участки были изменены с права постоянного (бессрочного) пользования на право аренды. Договоры аренды земельных участков были заключены 11.06.2002, 11.06.2002, 05.08.2002, а зарегистрированы учреждением юстиции данные договоры соответственно 03, 14 и 17.10.2002.

В соответствии с п. 3 ст. 433 ГК РФ договор, подлежащий государственной регистрации, считается заключенным с момента его регистрации, если иное не установлено законом. В силу п. 2 ст. 425 ГК РФ стороны вправе установить, что условия заключенного ими договора применяются к их отношениям, возникшим до заключения договора.

Из договоров аренды земельных участков от 11.06.2002 и 05.08.2002, заключенных предприятием и Комитетом по управлению муниципальным имуществом, следует, что стороны, заключив данные договоры, определили срок действия договоров с момента издания постановлений мэра: с 27.05.2002 и 11.07.2002 и с этих же дат - начисление арендной платы.

С учетом приведенных норм права предприятие не является плательщиком земельного налога с момента издания распорядительных актов органа местного самоуправления - постановлений мэра, в связи с чем привлечение предприятия к налоговой ответственности, доначисление земельного налога и пеней является незаконным (Постановление ФАС ВВО от 08.06.2004 N А82-5937/2003-14).

Земельные участки, которые включены в состав охранных зон сооружений связи и радиофикации, у собственников, землепользователей, землевладельцев и арендаторов не изымаются, но в их границах может быть введен особый режим использования, ограничивающий или запрещающий те виды деятельности, которые несовместимы с целями установления зон. При таких обстоятельствах земельный участок, отнесенный к землям охранной зоны подземного кабеля, является землей общего пользования, и предприятие освобождается от уплаты земельного налога (ст. 12 Закона РФ "О плате за землю") (Постановление ФАС СКО от 12.05.2004 N Ф08-1482/2004-732А).

В п. 4 ст. 15 ФЗ "О мобилизационной подготовке и мобилизации в РФ" (действовавшем на момент возникновения спорных правоотношений) предусматривалось, что земельный налог, арендная плата и иные платежи не взимаются за пользование землей, на которой размещены объекты мобилизационного назначения, мобилизационные мощности, законсервированные и не используемые в текущем производстве, испытательные полигоны и склады для хранения материальных ценностей, мобилизационного резерва и мобилизационных запасов.

Из содержания приведенной нормы однозначно не следует, что указанная льгота предоставлялась только по тем земельным участкам, объекты мобилизационного назначения на которых были законсервированы и не использовались в текущем производстве. Следовательно, исходя из положений п. 7 ст. 3 НК РФ, у инспекции не было оснований для привлечения общества к ответственности за неуплату земельного налога за пользование земельными участками, на которых размещены производственные и научно-исследовательские комплексы, объекты мобилизационного назначения, в том числе испытательные комплексы, полигоны и склады для хранения государственного и мобилизационного резервов (Постановление ФАС ВВО от 27.07.2004 N А17-2236/5, N А17-2872/289/5).

Законодательное регулирование налогообложения землепользователей - как предусматривающее различный порядок исчисления и уплаты налога за земельные участки, расположенные в сельских населенных пунктах, и земли, находящиеся в городской (поселковой) черте, - само по себе не нарушает конституционные права организаций и граждан (Определение КС РФ от 08.06.2004 N 228-О).

Неправомерное включение постановлением губернатора участков лесного фонда лесхоза, являющихся федеральной собственностью, в городскую черту не изменяет их правовой статус, поскольку любое изъятие федеральных земель допускается только в порядке, определяемым Правительством РФ. Следовательно, налоговый орган неправомерно доначислил земельный налог за пользование данными участками по ставке, действующей в отношении городских земель (Постановление ФАС ДО от 06.08.2004 N Ф03-А51/04-2/1728).

Под ставкой земельного налога, на основании которой производится начисление налога за конкретный налоговый период, понимается ставка, установленная актами субъектов РФ, увеличенную на поправочные коэффициенты, определенные федеральными законами о бюджете на текущий год, т.е. указанные коэффициенты перемножаются. Кроме того, повышающие коэффициенты к ставкам земельного налога устанавливаются только федеральным законодательством. Следовательно, вывод налогоплательщика о возникновении у него переплаты по данному налогу, исчисленному исходя из ставок налога и повышающих коэффициентов, установленных законом субъекта РФ, является неверным (Постановление ФАС СЗО от 21.06.2004 N А56-39024/03).

При фактическом пользовании земельным участком после истечения срока действия договора аренды, обязанность по представлению в налоговый орган декларации по земельному налогу за установленный период возлагается на арендатора (Постановление ФАС УО от 09.09.2004 N Ф09-3712/04-АК).

РКЦ как один из элементов системы ЦБ РФ (ст. 34, 38 Закона РФ о ЦБ РФ), освобожден от уплаты земельного налога (п. 14 ст. 12 Закона РФ "О плате за землю"). Следовательно, РКЦ при заключении с ЦБ РФ безвозмездного договора аренды недвижимого имущества не обязан, уплачивать земельный налог за участок, на котором расположен объект указанного договора.

Иначе говоря, юридическое лицо, освобожденное от уплаты земельного налога, при передаче земельных участков по договору аренды здания другому юридическому лицу, освобожденному от уплаты земельного налога, не становится плательщиком земельного налога, если заключенный договор является безвозмездным (Постановление ФАС СКО от 10.08.2004 года N Ф08-3049/2004-1168А).

По мнению налогового органа, общество (физкультурно-оздоровительная база) не подтвердило необходимость использования объектов, не относящихся к спортивным сооружениям, для обслуживания, спортивных сооружений, что исключает право на применение льготы по земельному налогу, предусмотренной п. 10 ст. 12 Закона РФ "О плате за землю", за земельные площади, на которых расположены данные объекты.

Признавая решение налогового органа недействительным, суд указал, что указанная льгота не подлежит применению только в случае осуществления учреждением деятельности не по профилю физкультурно-спортивных учреждений. То есть льгота предоставляется по виду деятельности - спортивно-оздоровительной, а не по виду имущества.

Поскольку инспекция не доказала использование физкультурно-оздоровительной базы в иных целях, следовательно, выводы об отсутствии права на льготу (п. 10 ст. 12 Закона РФ "О плате за землю") являются необоснованными (Постановление ФАС ДО от 18.08.2004 N Ф03-А24/04-2/1879).

Суд при привлечении налогоплательщика к ответственности по ст. 119 НК РФ за непредставление в установленный законом срок декларации по налогу на землю установил следующее:

- у налогоплательщика отсутствовал правоустанавливающий документ на земельный участок в виде договора аренды, который должен быть перезаключен на основании правопреемства, возникшего по договору купли-продажи недвижимости с прежним арендатором земельного участка и собственником строений. При этом какие-либо данные об уклонении от заключения договора аренды земельного участка и о причинах длительного переоформления прав отсутствуют.

- уплата арендных платежей продолжалась со стороны прежнего собственника недвижимости как титульного землепользователя по не утратившему силу договору аренды земли.

Данные обстоятельства суд признал смягчающими, вследствие чего снизил сумму штрафа в два раза (Постановление ФАС МО от 02.04.2004 N КА-А40/2150-04-п).

Исходя из положений ст. 40 Воздушного кодекса РФ, для целей применения положений п. 12 ст. 12 Закона "О плате за землю" необходимо, чтобы на земельных участках авиапредприятия находились сооружения, непосредственно предназначенные для приема и отправки воздушных судов, обслуживания воздушных перевозок.

Поскольку спорные земельные участки заняты объектами, не предназначенными для приемки и отправки воздушных судов, обслуживания воздушных перевозок (столярными и слесарными мастерскими, столовой, складом столовой, пилорамой, свинарником), авиапредприятие не вправе было применять в отношении них вышеуказанную льготу (Постановление ФАС ДО от 08.09.2004 N Ф03-А73/04-2/1629).

Организация исчислила и уплатила земельный налог за пользование земельным участком, занятым этими зданиями, однако, посчитав, что плата за пользование данным земельным участком включена в арендную плату за пользование нежилыми помещениями, обратилось в инспекцию с заявлением о возврате указанных сумм уплаченного земельного налога.

Однако, право аренды земельного участка договором аренды нежилых зданий промышленной базы не было оговорено, следовательно, исходя из положений ст. 654 ГК РФ, арендная плата по указанному договору не включает плату за пользование земельным участком, на котором оно расположено.

Размер арендной платы за аренду объектов недвижимости был исчислен из их рыночной стоимости. Таким образом, общество является плательщиком земельного налога, что исключает возможность его возврата как излишне уплаченного (Постановление ФАС ВВО от 23.11.2004 N А82-3002/2004-14).