

Земельный налог: практика применения судами норм главы 31 Налогового кодекса Российской Федерации

Федеральным законом от 29.11.2004 N 141-ФЗ "[О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов \(положений законодательных актов\) Российской Федерации](#)" (далее - Федеральный закон N 141-ФЗ) часть вторая Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) дополнена главой 31 "[Земельный налог](#)".

В связи с введением данной главы с 1 января 2005 года изменилось правовое регулирование взимания земельного налога.

Закон Российской Федерации от 11.10.1991 N 1738-1 "[О плате за землю](#)" (за исключением статьи 25, содержащей понятие нормативной цены земли и указание на то, что порядок ее определения устанавливается Правительством Российской Федерации), нормы которого в течение длительного времени применялись налогоплательщиками при исчислении и уплате земельного налога и судами при разрешении возникающих при этом споров, утратил силу.

Появление новых норм, вводящих понятия плательщика земельного налога и объекта налогообложения, устанавливающих порядок определения налоговой базы, налоговые ставки, порядок исчисления и уплаты земельного налога и др., не могло не повлиять на увеличение количества споров, связанных с их применением, в том числе передаваемых на разрешение судов. Этому способствовало и наличие в главе 31 НК РФ отсылочных норм, требующих владения информацией об иных нормативных актах, в том числе других отраслей права, подлежащих применению для целей налогообложения.

Так, согласно статье 387 НК РФ земельный налог устанавливается и вводится нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге - законами указанных субъектов Российской Федерации). Эти же органы определяют налоговые ставки в пределах, установленных главой 31 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, а также налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков. Земельные участки, изъятые (частично изъятые) из оборота, которые не признаются объектом налогообложения, устанавливаются в соответствии с законодательством Российской Федерации ([статья 389 НК РФ](#)). К нормам земельного законодательства Российской Федерации отсылает [статья 390 НК РФ](#) и при определении кадастровой стоимости земельного участка, признаваемой налоговой базой для целей исчисления земельного налога. Причем налогоплательщики-организации должны самостоятельно определить налоговую базу на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования. Стоимость земельных участков, установленная по результатам проведения государственной кадастровой оценки земель по

состоянию на 1 января календарного года, подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определяемом уполномоченным Правительством Российской Федерации органом исполнительной власти, на что указано в пункте 14 [статьи 396 НК РФ](#).

К нормативным актам, которые имеют непосредственное отношение к исчислению и уплате земельного налога и наиболее часто применяются при возникновении соответствующих споров, следует отнести:

- НК РФ, его главу 31 "Земельный налог";
- Федеральный закон N 141-ФЗ;
- нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований (в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге - законы);
- Земельный кодекс Российской Федерации (далее - ЗК РФ) (с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 22.07.2010 N 167-ФЗ "[О внесении изменений в Федеральный закон "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" и отдельные законодательные акты Российской Федерации](#)", далее - Федеральный закон N 167-ФЗ);
- [Градостроительный кодекс Российской Федерации](#);
- Федеральный закон от 24.07.2007 N 221-ФЗ "[О государственном кадастре недвижимости](#)" (далее - Федеральный закон "[О государственном кадастре недвижимости](#)");
- Федеральный закон от 29.07.1998 N 135-ФЗ "[Об оценочной деятельности в Российской Федерации](#)" (с учетом изменений, внесенных Федеральным законом N 167-ФЗ);
- [Правила проведения государственной кадастровой оценки земель](#), утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.04.2000 N 316 (с учетом изменений, внесенных Постановлением Правительства Российской Федерации от [30.06.2010 N 478](#)) (далее - Правила проведения государственной кадастровой оценки земель);
- Постановление Правительства Российской Федерации от 07.02.2008 N 52 "[О порядке доведения кадастровой стоимости земельных участков до сведения налогоплательщиков](#)" (далее - Постановление Правительства РФ N 52);
- Административный регламент исполнения Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости государственной функции "Организация проведения государственной кадастровой оценки земель", утвержденный Приказом Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации (Минэкономразвития РФ) от 28.06.2007 N 215 (далее - [Административный регламент исполнения государственной функции по организации проведения государственной кадастровой оценки земель](#));
- Методические указания по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов, утвержденные Приказом Минэкономразвития РФ от 15.02.2007 N 39 (далее - [Методические указания по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов](#));

- [Технические рекомендации по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов](#), утвержденные Приказом Федерального агентства кадастра объектов недвижимости (Роснедвижимость) от 29.06.2007 N П/0152 (в редакции Приказа Роснедвижимости от [14.08.2008 N П/0284](#));
- [Методику государственной кадастровой оценки земель промышленности и иного специального назначения](#), утвержденную Приказом Федеральной службы земельного кадастра России (Росземкадастр) от 20.03.2003 N П/49;
- [Методические указания по государственной кадастровой оценке земель сельскохозяйственного назначения](#), утвержденные Приказом Минэкономразвития РФ от 20.09.2010 N 445;
- [Методику государственной кадастровой оценки земель садоводческих, огороднических и дачных объединений](#), утвержденную Приказом Росземкадастра от 26.08.2002 N П/307;
- [Методические рекомендации по государственной кадастровой оценке земель особо охраняемых территорий и объектов](#), утвержденные Приказом Минэкономразвития РФ от 23.06.2005 N 138;
- [Методические рекомендации по государственной кадастровой оценке земель водного фонда](#), утвержденные Приказом Минэкономразвития РФ от 14.05.2005 N 99;
- [Методические указания по определению кадастровой стоимости вновь образуемых земельных участков и существующих земельных участков в случаях изменения категории земель](#), вида разрешенного использования или уточнения площади земельного участка, утвержденные Приказом Минэкономразвития РФ от 12.08.2006 N 222;
- [Порядок ведения государственного кадастра недвижимости](#), утвержденный Приказом Минэкономразвития РФ от 04.02.2010 N 42;
- Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее - ВАС РФ) от 23.07.2009 N 54 "[О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога](#)" (далее - Постановление Пленума ВАС РФ N 54) и от 24.03.2005 N 11 "[О некоторых вопросах, связанных с применением земельного законодательства](#)" (далее - Постановление Пленума ВАС РФ N 11).

Кроме того, для целей налогообложения, помимо актов законодательства о налогах и сборах, возможно использование нормативных правовых актов иной отраслевой принадлежности.

Конституционный Суд Российской Федерации (далее - КС РФ) в [Определении от 03.02.2010 N 165-О-О](#) подтвердил правомерность такого правового регулирования, поскольку применение в системе налогового права институтов, понятий и терминов других отраслей законодательства Российской Федерации допускается специальной нормой, установленной в пункте 1 [статьи 11 НК РФ](#). КС РФ признал, что правовое регулирование земельного налога носит комплексный характер и состоит из актов как налогового, так и земельного законодательства, которое используется для целей налогообложения. Но при этом КС РФ обратил особое внимание на то, что нормативные правовые акты других отраслей законодательства в той части, в какой они во взаимосвязи с нормами [главы 31 НК РФ](#) порождают правовые последствия для граждан и их

объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в НК РФ.

Наиболее распространенные споры, связанные с исчислением и уплатой земельного налога, можно сгруппировать следующим образом:

- 1) споры относительно возникновения статуса плательщика земельного налога (налогоплательщика);
- 2) споры, касающиеся понятия объекта налогообложения;
- 3) споры о порядке формирования налоговой базы по земельному налогу;
- 4) споры о применении пониженных (льготных) ставок налога.

Плательщики земельного налога

Согласно [статье 388 НК РФ](#) плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

С введением этой нормы главы 31 НК РФ существенным образом изменился подход к решению вопроса об основаниях возникновения статуса плательщика земельного налога.

При применении норм действовавшего до 1 января 2005 года Закона Российской Федерации от 11.10.1991 N 1738-1 "[О плате за землю](#)" суды не признавали отсутствие правоустанавливающих документов на земельные участки основанием для освобождения фактического землевладельца и землепользователя от уплаты земельного налога, указывая на то, что оформление таких документов зависит от волеизъявления последних. Наличие обязанности по уплате земельного налога у землевладельца и землепользователя устанавливалось исходя из того, имело ли место фактическое использование соответствующих земельных участков (Постановления Президиума ВАС РФ от [12.07.2006 N 11991/05](#) и [11403/05](#), от [14.10.2003 N 7644/03](#)).

После введения в действие главы 31 НК РФ суды, при проверке наличия у лица статуса плательщика земельного налога, ссылаясь на статью 388 НК РФ, исходят из того, что "государственная регистрация прав на земельный участок является единственным доказательством существования зарегистрированного права и служит основанием для исчисления земельного налога", "в отсутствие правоустанавливающих документов на земельный участок у налогоплательщика отсутствует обязанность по уплате земельного налога" (Постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа (далее - ФАС СЗО) от [25.03.2010 по делу N A56-58100/2009](#), от [15.04.2010 по делу N A26-5099/2009](#), от [29.03.2010 по делу N A56-36983/2008](#), от [20.10.2009 по делу N A13-11643/2008](#), от [18.05.2009 по делу N A56-19669/2008](#) и др.).

Занятая судами позиция в полной мере соответствует разъяснениям, изложенным Пленумом ВАС РФ в пункте 1 Постановления N 54, где отмечено, что плательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Поэтому обязанность уплачивать

земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр.

В очередной раз на основании возникновения статуса налогоплательщика земельного налога обратил внимание Президиум ВАС РФ в [Постановлении от 15.07.2010 N 14547/09](#).

Вместе с тем и до момента вступления в силу Федерального закона от 21.07.1997 N 122-ФЗ "[О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним](#)" (далее - Федеральный закон "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним") у хозяйствующих субъектов возникали права на земельные участки. Какие документы в этом случае можно признать правоустанавливающими, порождающими обязанность уплачивать земельный налог? Как определить, относится ли имеющийся у налогоплательщика документ к правоустанавливающим?

Практика показала, что ответ на эти вопросы вызвал затруднения.

По одному из дел, рассмотренных ФАС СЗО, было установлено, что предприятие на основании временного свидетельства о землепользовании от 28.07.1995, выданного Калининским районным отделом Комитета по земельным ресурсам и землеустройству города Санкт-Петербурга (КЗРиЗ), в 2006 году пользовалось земельным участком площадью 19 160 кв. м, расположенным в Санкт-Петербурге, но земельный налог не платило. Налоговый орган, полагая, что временное свидетельство о землепользовании является документом, удостоверяющим право предприятия на земельный участок, и следовательно основанием для уплаты земельного налога, доначислил этот налог и привлек предприятие к ответственности за его неуплату.

ФАС СЗО подтвердил правомерность позиции налогового органа, с чем не согласился Президиум ВАС РФ. Отменяя принятое [ФАС СЗО Постановление](#), Президиум ВАС РФ указал, что временное свидетельство о землепользовании не является основанием для взимания земельного налога, поскольку согласно распоряжению мэра - председателя Правительства Санкт-Петербурга от 01.02.1995 N 117-р "[Об упорядочении поступления земельных платежей в Санкт-Петербурге](#)" оно не является документом, удостоверяющим право на земельный участок, а направлено на обеспечение учета земельных участков города. [Принятое Президиумом ВАС РФ Постановление](#) обосновано положениями [статьи 25 ЗК РФ](#) и пункта 4 статьи 8 [Федерального закона N 141-ФЗ](#). Как указано в статье 25 ЗК РФ, право собственности, право постоянного (бессрочного) пользования и право пожизненного наследуемого владения земельными участками возникают по основаниям, установленным гражданским законодательством, федеральными законами, и подлежат государственной регистрации в соответствии с Федеральным законом "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним". На основании пункта 4 статьи 8 Федерального закона N 141-ФЗ в случае отсутствия в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним информации о существующих правах на земельные участки налогоплательщики по земельному налогу определяются на основании государственных актов, свидетельств и других документов, удостоверяющих права на землю и выданных физическим или юридическим лицам до вступления в силу Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним", которые в соответствии с законодательством имеют равную юридическую силу с записями в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним, либо на основании актов, изданных органами государственной власти или органами местного самоуправления в рамках их компетенции и в порядке, установленном законодательством, действующим в месте издания таких актов на момент их издания, о

предоставлении земельных участков (Постановление Президиума ВАС РФ от [25.11.2008 N 7297/08](#)).

В пунктах 4 и 5 Постановления Пленума ВАС РФ N 54 также указано, что права на недвижимое имущество, возникшие до момента вступления в силу Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним", признаются юридически действительными и при отсутствии их государственной регистрации, которая проводится по желанию правообладателей. Государственные акты, свидетельства и другие документы, удостоверяющие права на землю и выданные до введения в действие указанного Федерального закона, имеют равную юридическую силу с записями в реестре. Поэтому плательщиком земельного налога признается также лицо, чье право собственности, право постоянного (бессрочного) пользования или право пожизненного наследуемого владения на земельный участок удостоверяется актом (свидетельством или другими документами) о праве этого лица на данный земельный участок, выданным уполномоченным органом государственной власти в порядке, установленном законодательством, действовавшим в месте и на момент издания такого акта.

Одним из примеров исследования и оценки судами документа, выданного землепользователю до введения в действие Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним", на предмет возможности его признания правоустанавливающим может являться Постановление ФАС СЗО от [24.05.2010 по делу N А42-4083/2009](#).

Суды на основе анализа земельного законодательства, действовавшего в 1990 - 1993 годах, признали предоставленное организации на основании свидетельства от 01.02.1993 право бессрочного пользования спорными земельными участками соответствующим предусмотренному [статьей 20 ЗК РФ](#) праву постоянного (бессрочного) пользования земельными участками, а свидетельство от 01.02.1993 о праве бессрочного пользования на земельные участки - документом, удостоверяющим право постоянного (бессрочного) пользования земельными участками и имеющим равную юридическую силу с записями о государственной регистрации прав.

Следует отметить, что это [Постановление ФАС СЗО](#) содержит подробное обоснование возникновения обязанности по уплате земельного налога в 2007 - 2008 годах у организации, получившей в июне 1990 года земельные участки в безвозмездное пользование.

Немало споров вызывает норма пункта 2 [статьи 388 НК РФ](#), согласно которой 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.

Налоговые органы при доначислении земельного налога нередко оставляют без внимания необходимость проверки данного обстоятельства.

Так, при разрешении спора по делу N А42-2471/2008 ФАС СЗО пришел к выводу, что налоговым органом при доначислении организации земельного налога не выяснено и, следовательно, необоснованно не учтено, что с момента регистрации права собственности на приобретенные объекты недвижимости эта организация получила право пользования земельным участком, на котором они расположены, на праве аренды, а потому не являлась плательщиком земельного налога ([Постановление ФАС СЗО от 03.09.2009](#)).

Распространенной ошибкой налоговых органов, влекущей признание судами их решений незаконными (недействительными), являются ситуации, при которых земельный налог неправомерно начисляется владельцу земельного участка в отношении той его части, на которой находятся объекты недвижимости, принадлежащие на праве собственности другим лицам (Постановления ФАС СЗО от [12.05.2010 по делу N А42-1998/2009](#), от [30.10.2009 по делу N А56-44297/2008](#), от [26.02.2010 по делу N А56-30154/2008](#)).

На обеспечение единства судебной практики по вопросу о том, кто и в течение какого периода должен уплачивать земельный налог при купле-продаже объектов недвижимости, направлено принятое Президиумом ВАС РФ [Постановление от 23.03.2010 N 11401/09](#). ВАС РФ, ссылаясь на положения пункта 1 [статьи 552 Гражданского кодекса Российской Федерации](#) (далее - ГК РФ), пункта 1 [статьи 35 ЗК РФ](#), пункта 13 [Постановления Пленума ВАС РФ N 11](#), указал, что к приобретателю объектов недвижимости в силу закона с момента государственной регистрации права собственности на них переходит право пользования земельным участком на тех же условиях и в том же объеме, что были у прежнего их собственника. Однако, если прежний собственник объектов недвижимости пользовался земельным участком на праве постоянного (бессрочного) пользования, а объекты недвижимости приобретены лицом, которому согласно [статье 20 ЗК РФ](#) земельный участок на праве постоянного (бессрочного) пользования предоставляться не может, это накладывает на данное лицо обязанность до установленной Федеральным законом от 25.10.2001 N 137-ФЗ "[О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации](#)" даты - 1 января 2012 года - в соответствии с правилами [статьи 36 ЗК РФ](#) приобрести соответствующий земельный участок в собственность или аренду по своему выбору. Поэтому, учитывая положения пункта 1 [статьи 65 ЗК РФ](#), пункта 1 [статьи 388 НК РФ](#), а также пункта 1 [статьи 131 ГК РФ](#), согласно которым права на земельный участок подлежат государственной регистрации, являющейся в силу пункта 1 статьи 2 Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" единственным доказательством существования зарегистрированного права, а также разъяснения, изложенные в пункте 1 Постановления Пленума ВАС РФ N 54, Президиум ВАС РФ признал, что обязанность уплачивать земельный налог сохраняется за продацом объектов недвижимости до дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

Таким образом, согласно правилу, сформулированному в пункте 1 Постановления Пленума ВАС РФ N 54, обязанность лица уплачивать земельный налог возникает с момента регистрации за ним права собственности, права постоянного (бессрочного) пользования либо права пожизненного наследуемого владения на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

Названные положения Постановления Пленума ВАС РФ N 54 были применены ФАС СЗО при рассмотрении [дела N А42-5192/2008](#) (Постановление от 27.08.2009).

Судами установлено, что пользователем земельного участка при определении периода, за который должен быть исчислен земельный налог, необоснованно исключен период с момента передачи участка покупателю во исполнение договора купли-продажи до момента государственной регистрации перехода к последнему права собственности на земельный участок. ФАС СЗО указал, что обязанность по исчислению и уплате земельного налога сохраняется за продавцом недвижимого имущества, расположенного на земельном участке, до момента государственной регистрации прав покупателя на приобретенные объекты недвижимости, включая земельный участок.

Правильному разрешению споров по этому вопросу будет способствовать и выяснение в каждом конкретном случае правовых оснований пользования земельным участком продавцом недвижимости: на праве аренды, на праве постоянного (бессрочного) пользования или на праве собственности. Соответствующее обоснование приведено ФАС СЗО в [Постановлении от 02.10.2009 по делу N А42-6757/2008](#).

Суд кассационной инстанции отметил, что пунктом 3 [статьи 552 ГК РФ](#) предусмотрена возможность продажи недвижимости, находящейся на земельном участке, не принадлежащем продавцу на праве собственности, без согласия собственника этого участка, если это не противоречит условиям пользования таким участком, установленным законом или договором. При продаже такой недвижимости покупатель приобретает право пользования соответствующей частью земельного участка на тех же условиях, что и продавец недвижимости. Аналогичное правило содержится в пункте 1 [статьи 35 ЗК РФ](#), где указано, что при переходе права собственности на здание, строение, сооружение, находящиеся на чужом земельном участке, к другому лицу оно приобретает право на использование соответствующей части земельного участка, занятой зданием, строением, сооружением и необходимой для их использования, на тех же условиях и в том же объеме, что и прежний собственник. Пленум ВАС РФ в пункте 14 Постановления N 11 также разъяснил, что покупатель здания, строения, сооружения, находящихся на земельном участке, принадлежащем продавцу на праве аренды, с момента регистрации перехода права собственности на такую недвижимость приобретает право пользования земельным участком, занятым зданием, строением, сооружением и необходимым для их использования, на праве аренды, независимо от того, оформлен ли в установленном порядке договор аренды между покупателем недвижимости и собственником земельного участка.

Особого внимания заслуживают споры, связанные с определением плательщиков земельного налога в отношении земельных участков, на которых находятся многоквартирные жилые дома, а также документов, которые могут быть признаны правоустанавливающими, достаточными для взимания земельного налога.

По этому вопросу высказал свою позицию КС РФ в [Постановлении от 28.05.2010 N 12-П](#).

В пунктах 2.3, 3 и 4 названного документа указано, что, в отличие от порядка приобретения гражданами и юридическими лицами прав на земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, который установлен ЗК РФ, для бесплатного перехода земельного участка, на котором расположен многоквартирный дом и иные входящие в состав такого дома объекты недвижимого имущества, в общую долевую собственность собственников помещений в таком доме необходимо и достаточно осуществления органами государственной власти или органами местного самоуправления формирования данного земельного участка в соответствии с требованиями земельного законодательства и законодательства о градостроительной деятельности и проведения его государственного кадастрового учета, при том что ни специального решения органов публичной власти о предоставлении земельного участка, ни **государственной регистрации** права общей долевой собственности на данный земельный участок в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним **не требуется**. Признание конкретного земельного участка, не имеющего, как правило, естественных границ, объектом гражданских прав, равно как и объектом налогообложения, невозможно без точного определения его границ в соответствии с федеральными законами, как того требует [статья 11.1 ЗК РФ](#) во взаимосвязи со [статьями 11 и 389 НК РФ](#). Именно поэтому федеральный законодатель обусловил переход земельного участка, на котором расположен многоквартирный дом и иные входящие в его

состав объекты недвижимого имущества, в общую долевую собственность собственников помещений в таком доме необходимостью формирования данного земельного участка по правилам земельного законодательства и законодательства о градостроительной деятельности, возложив его осуществление на органы государственной власти или органы местного самоуправления. В силу принципа платности землепользования (пункт 7 части 1 [статьи 1 ЗК РФ](#)) переход земельного участка под многоквартирным домом в собственность собственников помещений в этом доме означает возникновение у них обязанности по уплате земельного налога, который относится к местным налогам и плательщиками которого признаются организации и физические лица, обладающие на праве собственности земельными участками, расположенными в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог ([статьи 15, 387 и 388 НК РФ](#)).

Ранее аналогичные выводы по изложенной проблеме сделал ВАС РФ в [Постановлении от 16.02.2010 N 13147/09](#). Соответствуют сформированной судебной практике и принятые ФАС СЗО Постановления от [14.05.2009](#) и от [29.03.2010 по делу N А56-36983/2008](#), в последнем из которых кассационный суд признал неправомерным доначисление налоговым органом налогоплательщику земельного налога по земельным участкам, занятым многоквартирными домами, до определения частей земельных участков, необходимых для использования этих жилых домов их собственниками.

Тем не менее на рассмотрение ФАС СЗО продолжают поступать жалобы налогоплательщиков по вышеуказанному вопросу.

Так, в сентябре 2010 года судом рассмотрена кассационная жалоба одного из банков, в которой он утверждал об отсутствии предусмотренных пунктом 1 статьи 388 НК РФ оснований для признания его плательщиком земельного налога в отношении земельных участков, на которых расположены многоквартирные дома, где находятся принадлежащие банку на праве собственности встроенные нежилые помещения. Налогоплательщик ссылался на то, что земельные участки находятся в государственной собственности; уполномоченный орган государственной власти или местного самоуправления не принимал решений о передаче земельных участков в общую долевую собственность собственников помещений в многоквартирных домах, в том числе банка; право собственности банка на земельные участки, занятые указанным недвижимым имуществом, не зарегистрировано; правоустанавливающих документов, подтверждающих право собственности на участки, нет.

В ходе рассмотрения дела установлено, что банк является собственником встроенных нежилых помещений на первом этаже многоквартирных жилых домов. Земельные участки под многоквартирными домами сформированы и поставлены на кадастровый учет, им присвоены кадастровые номера.

Разрешая спор, кассационная инстанция исходила из того, что в соответствии с пунктом 1 [статьи 392 НК РФ](#) 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. Согласно статье 16 Федерального закона от 29.12.2004 N 189-ФЗ "[О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации](#) " в существующей застройке поселений земельный участок, на котором расположены многоквартирный дом и иные входящие в состав такого дома объекты недвижимого имущества, является общей долевой собственностью собственников помещений в многоквартирном доме. Земельный участок, который сформирован до введения в действие [Жилищного кодекса Российской Федерации](#)

[Федерации](#) (далее - ЖК РФ) и в отношении которого проведен государственный кадастровый учет, переходит бесплатно в общую долевую собственность собственников помещений в многоквартирном доме. [Статьей 36 ЖК РФ](#) предусмотрено, что собственникам помещений в многоквартирном доме принадлежат на праве общей долевой собственности помещения в данном доме, не являющиеся частями квартир и предназначенные для обслуживания более одного помещения в доме, а также земельный участок, на котором расположен дом, и иное общее имущество многоквартирного дома. В соответствии со [статьей 38 ЖК РФ](#) при приобретении в собственность помещения в многоквартирном доме к приобретателю переходит доля в праве общей собственности на общее имущество в многоквартирном доме. В части 2 статьи 23 Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" особо указано, что **государственная регистрация возникновения права на жилое или нежилое помещение в многоквартирных домах одновременно является государственной регистрацией неразрывно связанного с ним права общей долевой собственности на общее имущество.**

Поскольку земельные участки под многоквартирными жилыми домами, в которых находятся помещения банка, сформированы и поставлены на кадастровый учет в 2003 - 2004 годах и им присвоены кадастровые номера, эти участки с 1 марта 2005 года (даты введения в действие ЖК РФ) как ранее сформированные и поставленные на государственный кадастровый учет перешли - после государственной регистрации возникновения права собственности на жилые или нежилые помещения в многоквартирных домах - бесплатно в общую долевую собственность собственников помещений (в том числе банка - после приобретения по договорам купли-продажи в 2007 году в собственность нежилых помещений в многоквартирных домах, расположенных на спорных земельных участках).

Суд кассационной инстанции не согласился с доводом банка о том, что приведенные положения жилищного законодательства не влекут автоматического прекращения права государственной или муниципальной собственности на земельный участок и возникновения общей долевой собственности собственников помещений в многоквартирном доме, поскольку положения статьи 16 Федерального закона от 29.12.2004 N 189-ФЗ содержат лишь условия перехода земельного участка, на котором расположен многоквартирный дом, в общую долевую собственность, но не определяют порядок такого перехода, и что для перехода земельного участка в общую долевую собственность собственников помещений в многоквартирном доме необходимо соблюдение общего (заявительного) порядка оформления земельно-правовых отношений. ФАС СЗО сослался на пункт 1 резолютивной части Постановления КС РФ от 28.05.2010 N 12-П, в котором признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации положения частей 2 и 5 статьи 16 Федерального закона от 29.12.2004 N 189-ФЗ во взаимосвязи с частями 1 и 2 статьи 36 ЖК РФ, пунктом 3 статьи 3 и пунктом 5 [статьи 36 ЖК РФ](#) как предусматривающие переход в общую долевую собственность собственников помещений в многоквартирном доме сформированного и поставленного на кадастровый учет земельного участка под данным домом без принятия органами государственной власти или органами местного самоуправления решения о предоставлении им этого земельного участка в собственность и без государственной регистрации перехода права собственности на него ([Постановление ФАС СЗО от 21.09.2010 по делу N А42-11485/2009](#)).

Напомним, что вышеизложенный подход к возникновению права собственности на земельный участок (как долю в общем имуществе) касается исключительно собственников жилых и нежилых помещений в многоквартирных жилых домах.

Следует обратить внимание на изменения, касающиеся понятия плательщика земельного налога, внесенные в пункт 1 статьи 388 НК РФ Федеральным законом от 28.11.2009 N 283-ФЗ "[О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации](#)" и действующие с 1 января 2010 года. Согласно новой редакции пункта 1 [статьи 388 НК РФ](#) плательщиком налога является лицо, обладающее земельным участком, который в соответствии со [статьей 389 НК РФ](#) признается объектом налогообложения.

То есть с 1 января 2010 года организации, имеющие только земельные участки, перечисленные в пункте 2 статьи 389 НК РФ (участки, не признаваемые объектом налогообложения), не признаются плательщиками земельного налога и следовательно не должны подавать декларации по земельному налогу.

Объект обложения земельным налогом

Понятие объекта обложения земельным налогом сформулировано в [статье 389 НК РФ](#). Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Понятия "земельный участок" НК РФ не содержит, поэтому Пленум ВАС РФ в пункте 2 Постановления N 54 разъяснил, что под земельным участком согласно [статье 11.1 ЗК РФ](#) понимается часть земной поверхности, границы которой определены в соответствии с федеральными законами. Следовательно, объект налогообложения возникнет только тогда, когда конкретный земельный участок будет сформирован.

Между тем судебной практике известно немало случаев, когда налоговыми органами не соблюдается это требование законодательства.

Так, при рассмотрении кассационной жалобы ФАС СЗО установил, что земельный участок, в отношении которого налоговый орган настаивал на уплате налогоплательщиком земельного налога, не может считаться объектом налогообложения, поскольку не сформирован в соответствии с требованиями действующего земельного и градостроительного законодательства, межевание участка не производилось, границы его не установлены ([Постановление ФАС СЗО от 03.03.2010 по делу N А56-44163/2009](#)).

По другому делу налоговая инспекция оставила без внимания то обстоятельство, что земельный участок с кадастровым номером 78:2006:11, в отношении которого ею доначислен налогоплательщику земельный налог за 2007 год и I квартал 2008 года, прекратил свое существование с сентября 2006 года в связи с образованием пяти земельных участков с новыми кадастровыми номерами. Из вновь образованных пяти земельных участков предприятие в проверяемый период являлось пользователем только двух, а остальные земельные участки (ранее входившие в состав спорного земельного участка) используются иными землепользователями. Приняв во внимание факт прекращения существования к 1 января 2007 года земельного участка с кадастровым номером 78:2006:11 как объекта земельных правоотношений и следовательно как объекта налогообложения, суд признал неправомерным доначисление налогоплательщику налога в отношении участка с указанным кадастровым номером ([Постановление ФАС СЗО от 30.10.2009 по делу N А56-44297/2008](#)).

В ходе разрешения спора еще по одному делу кассационной инстанцией выяснено, что судами достоверно не установлена площадь действительно используемого организацией земельного участка, на владение и пользование которым она имеет право, в связи с чем

дело передано на новое рассмотрение ([Постановление ФАС СЗО от 10.12.2008 по делу N А56-13403/2008](#)).

Достаточно многочисленны споры, связанные с применением норм пункта 2 статьи 389 НК РФ, в соответствии с которым 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.

Согласно пункту 3 [статьи 27 ЗК РФ](#) содержание ограничений оборота земельных участков устанавливается ЗК РФ и федеральными законами.

Как указано в пункте 4 статьи 27 ЗК РФ, из оборота изъяты земельные участки, занятые находящимися в федеральной собственности следующими объектами:

- 1) государственными природными заповедниками и национальными парками;
- 2) зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены для постоянной деятельности Вооруженные Силы Российской Федерации, другие войска, воинские формирования и органы;
- 3) зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены военные суды;
- 4) объектами организаций федеральной службы безопасности;
- 5) объектами организаций федеральных органов государственной охраны;
- 6) объектами использования атомной энергии, пунктами хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ;
- 7) объектами, в соответствии с видами деятельности которых созданы закрытые административно-территориальные образования;
- 8) объектами учреждений и органов Федеральной службы исполнения наказаний;
- 9) воинскими и гражданскими захоронениями;

10) инженерно-техническими сооружениями, линиями связи и коммуникациями, возведенными в интересах защиты и охраны Государственной границы Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 5 статьи 27 ЗК РФ ограниченными в обороте признаются только земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности. Причем следует иметь в виду, что из приведенного в названном пункте перечня таких участков, состоящего из 16 позиций, не признаются объектом обложения не все, а только прямо указанные в подпунктах 2, 3, 4 и 5 земельные участки:

- из состава земель лесного фонда;
- в пределах которых расположены водные объекты, находящиеся в государственной или муниципальной собственности;
- занятые особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- предоставленные для обеспечения обороны и безопасности, оборонной промышленности, таможенных нужд и не указанные в пункте 4 названной статьи.

Понятие указанных видов земель содержится в ЗК РФ: статьях 101 "[Земли лесного фонда](#)", 102 "[Земли водного фонда](#)", 99 "[Земли историко-культурного назначения](#)", 93 "[Земли обороны и безопасности](#)". Однако положения названных статей, как правило, содержат ссылки к нормам иных законодательных актов.

Например, в отношении земель обороны в [статье 87 ЗК РФ](#) указано, что землями обороны, безопасности и землями иного специального назначения признаются земли, которые расположены за границами населенных пунктов и используются или предназначены для обеспечения деятельности организаций и (или) эксплуатации объектов обороны и безопасности, осуществления иных специальных задач и права на которые возникли у участников земельных отношений по основаниям, предусмотренным ЗК РФ, федеральными законами и законами субъектов Российской Федерации. Следует обратить внимание, что земли для обеспечения космической деятельности, земли обороны и безопасности, земли иного специального назначения выделены в статье 87 ЗК РФ в самостоятельные виды.

Выяснение вопроса о том, относится ли конкретный земельный участок к изъятым из оборота (ограниченным в обороте), представляет собой в каждом случае достаточно объемное и сложное исследование.

Например, ВАС РФ в [Определении от 30.07.2009 N ВАС-9450/09](#) следующим образом подошел к разрешению этого вопроса. Прежде всего коллегия судей проанализировала подпункт 2 пункта 4 и подпункт 5 пункта 5 [статьи 27 ЗК РФ](#), содержащие понятие и виды земель, изъятых из оборота, и земель, ограниченных в обороте. Из данных норм видно, что к землям, изъятым из оборота, отнесены, в частности, земельные участки, занятые находящимися в федеральной собственности следующими объектами: зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены для постоянной деятельности Вооруженные Силы Российской Федерации, другие войска, воинские формирования и органы. Ограничены в обороте земельные участки, предоставленные для обеспечения обороны и безопасности, не охватываемые пунктом 4 названной статьи. Затем

исследованы и применены последовательно положения [статьи 93 ЗК РФ](#), статья 12 Закона Российской Федерации от 05.03.1992 N 2446-1 "[О безопасности](#)" (приведенное в ней понятие "силы и средства обеспечения безопасности"), статья 11 Федерального закона от 31.05.1996 N 61-ФЗ "[Об обороне](#)" (о составе Вооруженных Сил Российской Федерации), статья 2 Федерального закона от 28.03.1998 N 53-ФЗ "[О воинской обязанности и военной службе](#)" (понятие "военная служба"), а также Положение об инженерно-технических воинских формированиях и дорожно-строительных воинских формированиях при Федеральном агентстве специального строительства, утвержденное [Указом Президента Российской Федерации от 16.08.2004 N 1084](#). Из норм перечисленных правовых актов и названного Положения следует вывод, что Спецстрой России - это федеральный орган исполнительной власти, действующий в интересах обороны, а инженерно-технические воинские формирования и дорожно-строительные воинские формирования при Спецстрое России являются составной частью сил, привлекаемых к обороне. Поскольку на основании пункта 5 указанного Положения воинские формирования и организации, входящие в их состав, по своей организационно-правовой форме могут быть федеральными государственными унитарными предприятиями или федеральными государственными учреждениями, являющимися юридическими лицами, то земельные участки, на которых расположены воинские формирования, в том числе являющиеся юридическими лицами, а по организационно-правовой форме - федеральными государственными унитарными предприятиями, могут относиться к ограниченным в обороте.

В другом случае, отклоняя доводы федерального государственного унитарного предприятия "Российская телевизионная и радиовещательная сеть" о том, что используемые им земельные участки ограничены в обороте и не облагаются земельным налогом согласно подпункту 5 пункта 5 статьи 27 ЗК РФ и подпункту 3 пункта 2 [статьи 389 НК РФ](#), обоснованные, в частности, тем, что предприятие включено в Перечень стратегических предприятий и стратегических акционерных обществ, утвержденный [Указом Президента Российской Федерации от 04.08.2004 N 1009](#), Судебная коллегия ВАС РФ указала следующее. Названный предприятием нормативный правовой акт принят в целях реализации единой государственной политики в сфере приватизации федерального имущества в соответствии с Федеральным законом от 21.12.2001 N 178-ФЗ "[О приватизации государственного и муниципального имущества](#)" и не содержит положений, регулирующих вопросы землепользования и налогообложения. В Законе Российской Федерации от 27.12.1991 N 2124-1 "[О средствах массовой информации](#)" отсутствует указание на то, что на средства массовой информации возложены функции по обеспечению обороны и безопасности. Коллегия отклонила и ссылку предприятия на подпункт 30 пункта 11 [Устава Федерального государственного унитарного предприятия "Российская телевизионная и радиовещательная сеть"](#), утвержденного распоряжением Правительства Российской Федерации от 17.11.2001 N 1516-р, согласно которому на него возложена обязанность по обеспечению устойчивого функционирования систем централизованного оповещения и связи в условиях чрезвычайных ситуаций и на особый период. Коллегия посчитала, что в правовых нормах статей 1 и 8 Закона Российской Федерации от 05.03.1992 N 2446-1 "[О безопасности](#)", пункта 1 статьи 1 и пункта 9 статьи 2 Закона Российской Федерации от 31.05.1996 N 61-ФЗ "[Об обороне](#)", пункта 1 статьи 4 и статьи 11 Федерального закона от 12.02.1998 N 28-ФЗ "[О гражданской обороне](#)", на которые предприятие сослалось в обоснование факта предоставления ему земельных участков для обеспечения обороны и безопасности, отсутствует прямое указание на то, что предприятие входит в систему безопасности. Согласно статье 8 Закона Российской Федерации от 05.03.1992 N 2446-1 "О безопасности" систему безопасности образуют органы законодательной, исполнительной и судебной властей, государственные, общественные и иные организации и объединения, граждане, принимающие участие в

обеспечении безопасности в соответствии с законом. Законодательство, регламентирующее отношения в сфере безопасности, не допускает создание органов обеспечения безопасности, не установленных законом Российской Федерации. Судебной коллегией ВАС РФ не приняты и ссылки предприятия на нормы [Положения о системах оповещения населения](#), утвержденного Приказами от 25.07.2006 МЧС РФ N 422, Мининформсвязи РФ N 90, Минкультуры РФ N 376, и [Положения по организации эксплуатационно-технического обслуживания систем оповещения населения](#), утвержденного Приказами от 07.12.2005 МЧС РФ N 877, Мининформсвязи РФ N 138, Минкультуры РФ N 597 ([Определение ВАС РФ от 04.08.2008 N 6113/08](#)).

Аналогичный вопрос рассмотрен Президиумом ВАС РФ в [Постановлении от 12.10.2010 N 3199/10](#).

Отнесение земельных участков к участкам, предоставленным для обеспечения обороны и безопасности, было предметом исследования и ФАС СЗО ([Постановления от 24.12.2008 по делу N A56-11379/2008](#), от [02.03.2009 по делу N A56-12820/2008](#), от [21.05.2010 по делу N A56-53875/2009](#), от [16.06.2010 по делу N A56-53879/2009](#)).

Анализ споров, возникающих при применении норм пункта 2 статьи 389 НК РФ, показал, что главной их причиной являются сложности, связанные с применением используемых в данном пункте понятий, определение которых содержится в других отраслях права.

Подтверждают это как вышеприведенные судебные акты, так и следующий пример.

Кассационная инстанция признала необоснованным включение налоговым органом в расчет земельного налога части земельного участка, занятого водным объектом (мелиоративным каналом) в составе водного фонда, и согласилась с правомерностью исключения налогоплательщиком из налоговой базы кадастровой стоимости указанного земельного участка площадью 629 кв. м. Принимая решение, суд исходил из того, что в соответствии с подпунктом 5 пункта 2 статьи 389 НК РФ не признаются объектом налогообложения земельные участки, ограниченные в обороте, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами. В подпункте 3 пункта 5 [статьи 27 ЗК РФ](#) указано, что ограничиваются в обороте находящиеся в государственной или муниципальной собственности земельные участки, в пределах которых расположены водные объекты, находящиеся в государственной или муниципальной собственности. К землям водного фонда согласно [статье 102 ЗК РФ](#) относятся земли, покрытые поверхностными водами, сосредоточенными в водных объектах, а также земли, занятые гидротехническими и иными сооружениями, расположенными на водных объектах. Каналы, как следует из подпункта 2 пункта 2 [статьи 5 Водного кодекса Российской Федерации](#), относятся к поверхностным водным объектам. Поскольку мелиоративный канал площадью 629 кв. м, расположенный на принадлежащем обществу земельном участке, является водным объектом, суд не признал соответствующий земельный участок объектом обложения земельным налогом ([Постановление ФАС СЗО от 06.08.2009 по делу N A21-7317/2006](#)).

Налоговая база по земельному налогу

Понятие налоговой базы для целей исчисления земельного налога и порядок ее формирования изложены в [статьях 390](#) и [391 НК РФ](#). В названных статьях указано, что налоговая база для исчисления земельного налога определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со [статьей](#)

[389 НК РФ](#). Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Сведения о кадастровой стоимости земельных участков по состоянию на 1 января календарного года доводятся до налогоплательщиков согласно пункту 14 [статьи 396 НК РФ](#) в порядке, определяемом уполномоченным Правительством Российской Федерации органом исполнительной власти, не позднее 1 марта этого года. Таким Порядком, утвержденным [Постановлением Правительства РФ N 52](#), предусмотрено бесплатное предоставление плательщикам земельного налога по их заявлению территориальными органами Федерального агентства кадастра объектов недвижимости <1> сведений о кадастровой стоимости земельных участков в виде кадастрового номера объекта недвижимости и его кадастровой стоимости в порядке, установленном статьей 14 Федерального закона "[О государственном кадастре недвижимости](#)" (до 1 марта 2008 года указанные сведения предоставлялись в порядке, установленном статьей 22 Федерального закона от 02.01.2000 N 28-ФЗ "[О государственном земельном кадастре](#)"). Кроме того, сведения о кадастровой стоимости земельных участков для целей налогообложения размещаются на официальном сайте Росреестра в сети Интернет.

<1> Указом Президента Российской Федерации от [25.12.2008 N 1847](#) Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости упразднено с 1 марта 2009 года и его функции переданы Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр); далее в статье соответственно упоминается Росреестр.

Таким образом, плательщик земельного налога определяет налоговую базу, исходя из сведений о кадастровой стоимости земельных участков, полученных им в порядке, определенном Постановлением Правительства РФ N 52.

На первый взгляд никаких сложностей: получи выписку из кадастра, рассчитай земельный налог исходя из указанной в ней кадастровой стоимости по установленной нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами Москвы и Санкт-Петербурга) ставке и уплати налог в бюджет.

Но не всегда налогоплательщик вовремя узнает об утверждении кадастровой стоимости или ее изменении, и не во всех случаях он согласен с размером указанной в полученной выписке из кадастра кадастровой стоимости земельного участка и с ее изменениями - как правило в сторону увеличения. Налогоплательщик имеет право усомниться в правильности определения кадастровой стоимости используемого им земельного участка, и, чтобы выяснить возникшие вопросы, а при необходимости - защитить интересы, которые оказались нарушенными, ему нужно знать следующее.

Пунктом 2 [статьи 390 НК РФ](#) установлено, что кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Согласно [статье 66 ЗК РФ](#) (в редакции, действовавшей до 26 июля 2010 года - даты введения в действие изменений, внесенных Федеральным законом N 167-ФЗ) кадастровая стоимость земельных участков определяется по результатам проведения государственной кадастровой оценки земель в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации. Если определена рыночная стоимость земельного участка, кадастровая стоимость земельного участка устанавливается в процентах от его рыночной стоимости.

Эта же статья в новой редакции, действующей с 27 июля 2010 года, также предусматривает проведение для установления кадастровой стоимости земельных участков государственной кадастровой оценки земель. Но теперь оценка проводится в соответствии с законодательством Российской Федерации об оценочной деятельности. А при наличии рыночной стоимости земельного участка его кадастровая стоимость устанавливается равной рыночной стоимости, а не в процентах от нее, как было предусмотрено ранее.

Из [Правил проведения государственной кадастровой оценки земель](#), [Административного регламента исполнения государственной функции по организации проведения государственной кадастровой оценки земель](#) и [Методических указаний по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов](#) следует, что организация проведения государственной кадастровой оценки земель осуществляется Росреестром и его территориальными органами; для проведения указанных работ привлекаются оценщики; государственная кадастровая оценка земель населенных пунктов проводится по состоянию на 1 января отчетного года.

Установление кадастровой стоимости земельных участков в составе соответствующей категории земель ([статья 7 ЗК РФ](#)) осуществляется в две стадии: сначала уполномоченными органами формируется перечень земельных участков в составе определенной категории земель, а затем выполняется расчет их кадастровой стоимости.

Так, перечень земельных участков в составе земель населенных пунктов формируется территориальным управлением федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по оказанию услуг в сфере государственной кадастровой оценки земель, по субъекту Российской Федерации по состоянию на 1 января года проведения работ. Этот перечень должен содержать сведения обо всех земельных участках, расположенных на оцениваемой территории.

Расчет кадастровой стоимости земельных участков осуществляется на основе построения статистических моделей в следующем порядке: определяется состав факторов стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов; производится группировка земельных участков в составе земель населенных пунктов; осуществляется сбор сведений о значениях факторов стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов и рыночной информации о земельных участках и иных объектах недвижимости. На основании полученных сведений создается статистическая модель расчета кадастровой стоимости земельных участков (функциональной зависимости стоимости земельных участков от факторов стоимости) в составе земель населенных пунктов, применяемая при расчете кадастровой стоимости конкретных земельных участков.

Результаты оформляются отчетом об определении кадастровой стоимости участков. Контроль за ходом выполнения работ по определению кадастровой стоимости земельных участков в субъекте Российской Федерации и проверка результатов работ осуществляются согласно [Административному регламенту](#) исполнения государственной функции по организации проведения государственной кадастровой оценки земель Росреестром и его территориальными органами, поэтому указанный отчет направляется для проверки в Росреестр.

После проверки отчета результаты государственной кадастровой оценки земель утверждаются органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, а затем вносятся в государственный реестр недвижимости. Причем перед внесением сведений о кадастровой стоимости земельных участков в государственный реестр недвижимости

управление Росреестра по субъекту Российской Федерации осуществляет проверку соответствия утвержденных органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации результатов государственной кадастровой оценки земель результатам, представленным ему на утверждение. В случае выявления несоответствия такие сведения в государственный кадастр недвижимости не вносятся и не передаются в фискальные органы в целях взимания земельного налога.

Утвержденные исполнительным органом власти субъекта Российской Федерации результаты государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов, расположенных на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, подлежат опубликованию.

Интересная ситуация, связанная с опубликованием утвержденных результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов, была рассмотрена Верховным Судом Российской Федерации (далее - ВС РФ) в августе 2009 года.

Плательщики земельного налога обратились в Свердловский областной суд с заявлениями о признании недействующим Постановления правительства Свердловской области от 19.12.2008 N 1347-ПП "Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов, расположенных на территории Свердловской области". Заявители ссылались на необоснованное увеличение кадастровой стоимости земельных участков, а также на нарушение порядка опубликования результатов кадастровой оценки земель, указывая следующее. В "Областной газете" от 24.12.2008 был опубликован текст оспариваемого Постановления без утвержденных результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов, расположенных на территории Свердловской области, с указанием в примечании, что сведения о кадастровой стоимости земельных участков размещены на официальном сайте Федерального агентства кадастра объектов недвижимости в сети Интернет. Из информации, размещенной на указанном интернет-сайте, налогоплательщик и узнали об увеличении стоимости принадлежащих им земельных участков, что повлечет уплату земельного налога в значительно большем размере. Налогоплательщики утверждали, что в соответствии с пунктом 2 статьи 64 Устава Свердловской области официальным опубликованием областного закона, иного нормативного правового акта, относящегося к законодательству Свердловской области, считается публикация его полного текста в "Областной газете". Приложения к оспариваемому Постановлению правительства Свердловской области являются его неотъемлемой частью, а потому также подлежат официальному опубликованию. Неопубликование приложений нарушает право заявителей на ознакомление с официально опубликованным текстом нормативного правового акта и лишает возможности исполнять закрепленную в [статье 57 Конституции Российской Федерации](#) обязанность платить законно установленные налоги. Кроме того, заявители утверждали, что действующее законодательство не предусматривает возможности опубликования нормативного правового акта в сети Интернет. Свердловский областной суд отказал в удовлетворении заявленных налогоплательщиками требований, с чем согласился и ВС РФ. Суд проверил соблюдение процедуры государственной кадастровой оценки земель и установил, что утверждение результатов государственной кадастровой оценки земель в Свердловской области на основании пункта 10 Правил проведения [государственной кадастровой оценки земель](#) возложено на правительство Свердловской области. Работы по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов, расположенных на территории Свердловской области, выполнены на основании названных [Правил](#) в соответствии с [Методическими указаниями по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов](#) и Техническими рекомендациями по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов, утвержденными Приказом Роснедвижимости от 29.06.2007 N

П/0152. Результаты государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов Свердловской области были рассмотрены на межведомственных комиссиях муниципальных образований, согласованы на заседании Межведомственной областной комиссии по контролю над ходом выполнения работ по актуализации государственной кадастровой оценки земель, прошли экспертизу в Федеральном агентстве кадастра объектов недвижимости. Следовательно, результаты кадастровой оценки земель населенных пунктов утверждены компетентным органом в пределах его полномочий с соблюдением процедуры, установленной [ЗК РФ](#) и [Правилами проведения государственной кадастровой оценки земель](#).

Постановлением Правительства РФ N 52 предусмотрено как бесплатное предоставление по письменным заявлениям плательщиков земельного налога сведений о кадастровой стоимости земельных участков в установленном статьей 14 Федерального закона "О государственном кадастре недвижимости" порядке, так и размещение сведений о кадастровой стоимости земельных участков для целей налогообложения на официальном сайте Федерального агентства кадастра объектов недвижимости в сети Интернет.

Но доведение до налогоплательщиков информации о кадастровом номере и кадастровой стоимости земельного участка, как указал ВС РФ, не подменяет понятия официального опубликования нормативного акта.

Вместе с тем ВС РФ установлено, что оспариваемое Постановление правительства Свердловской области опубликовано (без приложений) в официальном средстве массовой информации - "Областной газете" от 24.12.2008. В примечании к Постановлению указано, что сведения о кадастровой стоимости земельных участков размещены на официальном сайте Федерального агентства кадастра объектов недвижимости в сети Интернет, что соответствует правилам, установленным статьей 64 Устава Свердловской области, статьям 93, 94, 103 и 109 Областного закона от 10.03.1999 N 4-ОЗ "О правовых актах в Свердловской области", которыми регламентируется порядок, механизм принятия, опубликования и вступления в законную силу постановлений правительства Свердловской области. Выписки о новой кадастровой стоимости земельных участков, сведения о кадастровой стоимости земельных участков размещены на официальном сайте Федерального агентства кадастра объектов недвижимости в сети Интернет. Официальный текст Постановления правительства Свердловской области N 1347-ПП опубликован в полном объеме в официальном источнике - Собрании законодательства Свердловской области, в полном объеме Постановление размещено на официальном сайте правительства Свердловской области. Учитывая изложенное, ВС РФ пришел к выводу, что неопубликование в "Областной газете" приложений к обжалуемому Постановлению правительства Свердловской области не влечет нарушения прав налогоплательщиков (граждан и организаций) на получение информации о кадастровой стоимости земельных участков. Публикация Постановления правительства Свердловской области в "Областной газете" без слов "прилагается" (приложения) не может свидетельствовать о том, что оспариваемое Постановление нельзя признать официально опубликованным ([Определение ВС РФ от 05.08.2009 N 45-Г09-18](#)).

Аналогичный подход к решению исследованного вопроса применен и ФАС СЗО при вынесении Постановления от [12.05.2010 по делу N А42-1998/2009](#).

Как показывает практика, у плательщиков земельного налога возникают не только "процедурные" вопросы, относящиеся к кадастровой оценке земельных участков.

Минэкономразвития РФ в письме от 05.10.2010 N Д06-3397 на вопрос о наличии у правообладателя земельного участка права на проведение проверки правильности определения кадастровой стоимости земельного участка разъяснило, что законодательство Российской Федерации не предусматривает ограничений для проверки отчетов об определении кадастровой стоимости земель по заявлениям лиц, права и обязанности которых затрагивают результаты государственной кадастровой оценки земель. Разъяснение результатов государственной кадастровой оценки конкретного земельного участка возложено пунктом 13 Административного регламента исполнения государственной функции по организации проведения [государственной кадастровой оценки земель](#) на территориальное управление Росреестра по соответствующему субъекту Российской Федерации.

В случае же несогласия с результатами государственной кадастровой оценки земельного участка их можно оспорить в судебном порядке.

И некоторые обладатели земельных участков - плательщики земельного налога воспользовались предоставленным им правом, однако направили свои жалобы сразу в высшую судебную инстанцию страны - Конституционный Суд Российской Федерации с жалобами на нарушение их конституционных прав и свобод положениями статей 390 и 391 НК РФ и статей [65](#) и [66 ЗК РФ](#).

Обращаясь в КС РФ, заявители указывали, что налоговая база относится к числу существенных элементов налогообложения, поэтому порядок ее определения должен быть установлен в самом НК РФ в силу его [статей 17](#) (пункт 1) и [53](#). Кроме того, налоговая база по земельному налогу в соответствии с пунктом 3 [статьи 3 НК РФ](#) должна иметь экономическое основание и не может быть произвольной, причем порядок ее определения должен устанавливаться не нормативными правовыми актами Правительства Российской Федерации, а федеральным законом, который не может ограничиваться отсылочной нормой к законодательству иной отраслевой принадлежности, нарушая тем самым конституционный принцип законного установления налогов и сборов. Однако действующее в Российской Федерации законодательство и нормативные правовые акты исполнительной власти не содержат определения кадастровой стоимости земельного участка и не указывают, в каком порядке ее необходимо определять для исчисления земельного налога. Ограничений по размеру кадастровой стоимости земельного участка относительно его рыночной стоимости ни НК РФ, ни ЗК РФ также не устанавливают. В результате органы государственной власти и органы местного самоуправления, определяя размер кадастровой стоимости земельного участка, руководствуются исключительно целью увеличения поступлений в бюджет.

КС РФ не усмотрел оснований для признания оспариваемого заявителями правового регулирования не соответствующим требованиям [статей 10](#) и [57 Конституции Российской Федерации](#) и в принятом [Определении](#) указал на наличие у федерального законодателя, действующего при определении налоговых обязанностей в рамках своих дискреционных полномочий и обладающего фискальным суверенитетом, права устанавливать показатели оценки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, необходимые для целей налогообложения, исходя из стоимостных, экономических или физических данных, характеризующих объект налогообложения, основываясь на правилах бухгалтерского учета, а также определениях и понятиях, используемых не только в налоговом, но и в иных отраслях законодательства. Поэтому то обстоятельство, что установление налоговой базы по земельному налогу, определяемой как кадастровая стоимость земельного участка (статья 390 и пункт 1 статьи 391 НК РФ), и проведение государственной кадастровой оценки земель для установления кадастровой стоимости земельного участка для целей

налогообложения (пункт 5 статьи 65 и статья 66 ЗК РФ) регламентируются нормами налогового и земельного законодательства, не может рассматриваться как свидетельство отсутствия обоснованности и произвольности исчисления земельного налога (Определение КС РФ от [19.05.2009 N 1047-О-О](#)).

Анализ судебной практики показывает, что значительное количество споров, касающихся порядка определения налоговой базы, связано с применением Правил проведения государственной кадастровой оценки земель.

Так, в рассмотренном ФАС СЗО деле налогоплательщик, ссылаясь на то обстоятельство, что земельный налог в силу [статьи 15 НК РФ](#) относится к местным налогам, утверждал о необязательности утвержденных правительством субъекта Российской Федерации результатов государственной кадастровой оценки земель в целях налогообложения для органов местного самоуправления муниципальных образований. ФАС СЗО признал позицию налогоплательщика ошибочной, не соответствующей пункту 10 [Правил проведения государственной кадастровой оценки земель](#), согласно которому результаты государственной кадастровой оценки земель утверждают органы исполнительной власти **субъектов Российской Федерации** (Постановление ФАС СЗО от [12.05.2010 по делу N А42-1998/2009](#)).

В другом случае налогоплательщик, обращаясь в суд, ссылался на незаконное внесение органом Роснедвижимости в государственный кадастр недвижимости сведений о кадастровой стоимости земельных участков, определенной на основании **усредненных удельных показателей кадастровой стоимости земельных участков квартала**. По его мнению, орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации обязан утверждать кадастровую стоимость **каждого конкретного земельного участка**.

Суды не согласились с налогоплательщиком, указав, что нормы статьи 66 ЗК РФ, а также принятые во исполнение и развитие положений статей 65 и 66 названного Кодекса нормативные правовые акты не содержат такого требования. Суды проверили и подтвердили соблюдение Управлением Роснедвижимости установленного порядка представления на утверждение результатов государственной кадастровой оценки земель.

Суды указали, что в соответствии с Правилами проведения государственной кадастровой оценки земель организация проведения государственной кадастровой оценки земель осуществляется Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости (Роснедвижимость) и его территориальными органами. В пунктах 8 и 10 этих Правил указано, что в процессе государственной кадастровой оценки земель проводится оценочное зонирование территории. По результатам оценочного зонирования составляется карта (схема) оценочных зон и устанавливается кадастровая стоимость единицы площади в границах этих зон. Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации по представлению территориальных органов Роснедвижимости утверждают результаты государственной кадастровой оценки земель. Порядок определения кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов в разрезе отдельных видов разрешенного использования изложен в Методических указаниях по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов. Кадастровая стоимость вновь образуемых земельных участков и существующих земельных участков в случаях изменения категории земель, вида разрешенного использования или уточнения площади земельного участка определяется в соответствии с Методическими указаниями, утвержденными [Приказом Минэкономразвития РФ от 12.08.2006 N 222](#). Согласно пункту 2.1.3 этих Методических указаний кадастровая стоимость вновь образованных земельных участков в границах существующего поселения

определяется путем умножения значения удельного показателя кадастровой стоимости земель соответствующего вида разрешенного использования для соответствующего кадастрового квартала на площадь земельного участка. Последовательность и сроки осуществления действий (административных процедур) Роснедвижимостью и ее территориальными органами по субъектам Российской Федерации, порядок взаимодействия между ними и органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации при исполнении государственной функции по организации государственной кадастровой оценки земель регулируются Административным регламентом исполнения государственной функции по организации проведения государственной кадастровой оценки земель. В соответствии с пунктом 10 Правил проведения государственной кадастровой оценки земель, пунктами 4 и 9 указанного Административного регламента территориальные органы Роснедвижимости представляют на утверждение органу исполнительной власти субъекта Российской Федерации результаты государственной кадастровой оценки земель в виде проекта акта органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель.

Управление Роснедвижимости в соответствии с указанными выше нормативными правовыми актами после проведения работ по определению кадастровой стоимости земельных участков представило результаты государственной кадастровой оценки земель в администрацию области, которая Постановлением от 28.11.2007 утвердила их на территории Архангельской области путем утверждения средних значений удельных показателей кадастровой стоимости земель населенных пунктов в разрезе кадастровых кварталов городов области и среднего уровня кадастровой стоимости земель населенных пунктов в разрезе городов области по состоянию на 01.01.2007. После утверждения органом исполнительной власти области результатов государственной кадастровой оценки земель и на их основании Управление Роснедвижимости внесло в государственный кадастр недвижимости сведения о кадастровой стоимости принадлежащих налогоплательщику земельных участков (Постановление ФАС СЗО от [11.05.2010 по делу N A05-18958/2009](#)).

Достаточно подробно вопросы, связанные с порядком утверждения кадастровой стоимости и ее применения, были исследованы Президиумом ВАС РФ в нижеприведенном [Постановлении](#).

В ходе рассмотрения дела установлено, что в 2007 году в городе Омске по заказу администрации города Омска Омский филиал федерального государственного унитарного предприятия "Федеральный кадастровый центр "Земля" выполнял работы по государственной кадастровой оценке земельных участков. По окончании работ был подготовлен отчет об определении кадастровой стоимости земельных участков. После проверки Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости (далее - Управление кадастра) отчета об определении кадастровой стоимости земельных участков муниципального образования "Город Омск" и согласования результатов оценки правительство Омской области Постановлением от 19.12.2007 N 174-П утвердило результаты государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов города Омска в границах кадастрового района 55:36 в соответствии с приложением к этому Постановлению. Приложение представляло собой состоящую из 1465 строк таблицу средних удельных показателей кадастровой стоимости земель по 15 видам разрешенного использования. Названные показатели определены в рублях за один квадратный метр. Постановление N 174-П официально опубликовано в издании "Омский вестник" от 25.12.2007 за N 127 и с этой же даты доведено до неопределенного круга лиц. После принятия Постановления N 174-П Управление кадастра по Омской области 27.12.2007

внесло в государственный кадастр сведения об удельных показателях кадастровой стоимости конкретных земельных участков, относящихся к району 55:36, на основании данных отчета N 05-09/02. При этом внесенные в государственный кадастр показатели удельной кадастровой стоимости по 127 земельным участкам не совпали со средними удельными показателями кадастровой стоимости, утвержденными Постановлением N 174-П, что непосредственно отразилось на указанной в государственном кадастре кадастровой стоимости этих земельных участков, исчисляемой путем умножения площади участка на удельный показатель кадастровой стоимости. Спустя год показатели кадастровой стоимости, внесенные Управлением кадастра в государственный кадастр 27.12.2007, были утверждены для каждого из вышеназванных 127 земельных участков Постановлением правительства Омской области от 26.11.2008 N 193-П, которым были внесены изменения в Постановление N 174-П.

Правообладатель указанных 127 земельных участков обратился в арбитражный суд, посчитав незаконным определение кадастровой стоимости указанных участков за 2008 год на основании взятых из отчета N 05-09/02 показателей размера кадастровой стоимости, утвержденных в установленном порядке лишь Постановлением от 26.11.2008 N 193-П. Управление кадастра, возражая, ссылалось на то, что утверждение Постановлением N 174-П результатов государственной кадастровой оценки земель в виде средних удельных показателей, исчисленных на основании показателей кадастровой стоимости конкретных земельных участков, подвергавшихся оценке и отраженных в отчете N 05-09/02, означает, что таким образом состоялось утверждение кадастровой стоимости всех земельных участков, исходя из которой определялись средние удельные показатели.

Суд первой инстанции согласился с позицией землепользователя, установив, что Постановлением N 174-П в первоначальной редакции была утверждена стоимость одного квадратного метра для земельных участков, находящихся в соответствующем кадастровом квартале, в зависимости от вида разрешенного пользования, что отвечает требованиям пункта 2 статьи 66 ЗК РФ. Поэтому определение кадастровой стоимости конкретного земельного участка согласно Постановлению N 174-П в первоначальной редакции должно осуществляться путем умножения площади земельного участка на удельный показатель кадастровой стоимости, который, в свою очередь, определяется по таблице приложения с учетом месторасположения земельного участка и вида разрешенного пользования.

Между тем указанный в предоставленных землепользователю кадастровых выписках размер кадастровой стоимости 127 земельных участков определен исходя из внесенных в государственный кадастр удельных показателей кадастровой стоимости, не совпадающих со средними удельными показателями, утвержденными Постановлением N 174-П. Следовательно, он является недостоверным. Соответственно являются незаконными и действия Управления кадастра по внесению в государственный кадастр недостоверных сведений об удельном показателе кадастровой стоимости и размере кадастровой стоимости по указанным 127 земельным участкам общества.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и отказал заявителю в удовлетворении требований, обосновав свой отказ тем, что земельное законодательство не предусматривает утверждения исполнительным органом власти субъекта Российской Федерации кадастровой стоимости каждого земельного участка. При этом оно различает утверждение названным органом государственной кадастровой стоимости земель и последующее внесение органом кадастрового учета в государственный кадастр сведений об экономических характеристиках земельных участков, в том числе их кадастровой стоимости. В данном случае результаты государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов города Омска были

утверждены Постановлением N 174-П, поэтому последующие действия Управления кадастра по выполнению иной административной процедуры - внесению в государственный кадастр сведений о кадастровой стоимости земельных участков - являются правомерными, что подтверждается в том числе особым порядком доведения до сведения налогоплательщиков кадастровой стоимости земельных участков, предусмотренным пунктом 14 [статьи 396 НК РФ](#).

Президиум ВАС РФ подтвердил законность решения суда первой инстанции, указав, что спор в отношении 127 земельных участков общества касался не методологии и последовательности осуществления государственной кадастровой оценки земель, а установления нормативного основания такого показателя, как кадастровая стоимость земельных участков, с которой связаны различные правовые последствия для правообладателей земельных участков, прежде всего - плата за землю. В соответствии с нормами действующего законодательства по итогам государственной кадастровой оценки земель орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации принимает акт об утверждении ее результатов. В полномочия органов кадастрового учета входит внесение в государственный кадастр результатов государственной кадастровой оценки, утвержденных в установленном порядке органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации. При этом под утвержденными результатами должны пониматься те показатели, которые непосредственно указаны в обнародованном акте органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации, а не исходные первичные показатели, применявшиеся для расчета включенных в такой акт итоговых цифр. Постановлением N 174-П правительство Омской области утвердило результаты государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов города Омска в границах кадастрового района N 55:36 в виде таблицы конкретных значений средних удельных показателей кадастровой стоимости земель в кадастровых кварталах по 15 видам разрешенного использования, исчисленных в рублях за один квадратный метр. Никаких иных характеристик в качестве результатов государственной кадастровой оценки земель правительство Омской области в Постановлении N 174-П не утверждало. Поэтому суд первой инстанции правомерно признал незаконными действия Управления кадастра по внесению 27.12.2007 в государственный кадастр удельных показателей кадастровой стоимости, не утвержденных в установленном порядке, и определенного исходя из этих показателей размера кадастровой стоимости 127 земельных участков заявителя. ВАС РФ признал правильными выводы суда первой инстанции о том, как в 2008 году следовало определять кадастровую стоимость конкретных земельных участков, которая подлежала внесению в государственный кадастр и использованию в целях налогообложения на основании результатов государственной кадастровой оценки, утвержденной Постановлением N 174-П (Постановление Президиума ВАС РФ от [21.09.2010 N 7309/10](#)).

Не всегда правильно налогоплательщиками применяется пункт 3 Правил проведения государственной кадастровой оценки земель (в редакции Постановления Правительства Российской Федерации от 11.04.2006 N 206), согласно которому государственная кадастровая оценка земель проводится не реже одного раза в 5 лет и не чаще одного раза в 3 года.

Так, рассматривая одно из дел, ФАС СЗО подтвердил законность вывода судебных инстанций о правомерном применении налоговым органом при исчислении земельного налога для определения кадастровой стоимости спорного земельного участка удельного показателя кадастровой стоимости земельного участка в размере, установленном Постановлением правительства Мурманской области от 23.11.2006. Суд не усмотрел нарушения пункта 3 Правил проведения государственной кадастровой оценки земель о проведении государственной кадастровой оценки земель не реже одного раза в 5 лет и не

чаще одного раза в 3 года. Судом установлено, что Постановлением правительства Мурманской области от 23.11.2006 утверждены результаты государственной кадастровой оценки земель поселений области, которая была проведена в 2005 - 2006 годах на основании Постановления правительства названного субъекта Российской Федерации от 30.12.2005 "О выполнении работ по актуализации работ по государственной кадастровой оценке земель поселений Мурманской области" в связи с изменением экономических и иных факторов. Предыдущая государственная кадастровая оценка земель поселений Мурманской области проводилась в 2002 - 2003 годах, и ее результаты утверждены Постановлением правительства Мурманской области от 24.04.2003 "Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель поселений Мурманской области". То есть государственная кадастровая оценка земель поселений Мурманской области в 2005 - 2006 годах, результаты которой отражены в Постановлении от 23.11.2006, проведена с соблюдением нормы пункта 3 Правил: данное Постановление принято по истечении трех лет со дня вынесения Постановления от 24.04.2003. В направленных налогоплательщику выписках из государственного кадастра недвижимости от 18.09.2008 и от 16.10.2008 указано на наличие у общества в 2007 году земельного участка, используемого на праве постоянного (бессрочного) пользования, с удельным показателем кадастровой стоимости и кадастровой стоимостью по состоянию на 01.01.2007, определенными на основании Постановления Мурманской области от 23.11.2006. Учитывая изложенное, суды не усмотрели нарушений в действиях налогового органа, который при исчислении земельного налога применил удельный показатель кадастровой стоимости земельного участка в размере, установленном Постановлением областного правительства от 23.11.2006 (Постановление ФАС СЗО от [12.05.2010 по делу N А42-1998/2009](#)).

В настоящее время пункт 3 Правил проведения государственной кадастровой оценки земель действует в новой редакции. Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2010 N 478 в него внесены изменения, которыми отменен нижний предел периодичности проведения государственной кадастровой оценки земель.

Теперь государственная кадастровая оценка земель проводится не реже одного раза в 5 лет. Аналогичное правило предусмотрено и в Федеральном законе от 29.07.1998 N 135-ФЗ "[Об оценочной деятельности в Российской Федерации](#)", в который [Федеральным законом N 167-ФЗ](#) внесены изменения, в том числе появилась новая статья 24.12, предусматривающая проведение государственной кадастровой оценки по решению исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации или в случаях, установленных законодательством субъекта Российской Федерации, по решению органа местного самоуправления не реже чем один раз в 5 лет с даты, по состоянию на которую была проведена государственная кадастровая оценка.

Необходимость отмены нижнего предела периодичности проведения государственной кадастровой оценки обоснована тем, что экономическая ситуация в субъекте Российской Федерации и в стране в целом динамично меняется и кадастровая стоимость, определенная на конкретную дату, может значительно отличаться от текущей рыночной стоимости. Внесенное же изменение позволит оперативно пересматривать кадастровую стоимость земельных участков и проводить государственную кадастровую оценку земель чаще, чем раз в 3 года, учитывая инфляционные процессы, происходящие в стране.

Не обошлось без судебной проверки и применение пункта 1 статьи 391 НК РФ, согласно которому налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налогоплательщик считал незаконным произведенный налоговым органом расчет земельного налога за 2006 год на основании кадастровой стоимости, утвержденной в 2006 году. Президиум ВАС РФ подтвердил правильность позиции налогоплательщика, указав, что согласно статье 390 и пункту 1 статьи 391 НК РФ налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость каждого земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. В случаях если кадастровая стоимость земли не определена, для целей налогообложения применяется нормативная цена земли (пункт 13 статьи 3 Федерального закона от 25.10.2001 N 137-ФЗ "[О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации](#)", пункт 5 статьи 65 ЗК РФ). В соответствии с пунктом 1 [статьи 393 НК РФ](#) налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год. Постановление главы администрации Волгоградской области от 03.08.2005 N 779 определяло минимальную и максимальную кадастровую стоимость земельных участков, что не позволяло применить ее при исчислении земельного налога. Изменения, дающие возможность применять кадастровую стоимость для целей исчисления земельного налога, внесены Постановлением главы администрации Волгоградской области лишь 16.03.2006. Поэтому налоговая база по земельному налогу за 2006 год не могла быть исчислена исходя из кадастровой стоимости земельного участка, утвержденной в текущем налоговом периоде (Постановление Президиума ВАС РФ от [10.02.2009 N 11279/08](#)).

Следует иметь в виду, что Федеральным законом N 167-ФЗ Федеральный закон от 29.07.1998 N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" дополнен главой III.1 "Государственная кадастровая оценка". В статьях 24.11 - 24.21 этой главы дано понятие государственной кадастровой оценки, установлены порядок принятия решения о проведении государственной кадастровой оценки, формирования перечня объектов недвижимости, подлежащих государственной кадастровой оценке, определения кадастровой стоимости и составления отчета об определении кадастровой стоимости, проведения экспертизы отчета об определении кадастровой стоимости, утверждения результатов определения кадастровой стоимости, опубликования утвержденных результатов определения кадастровой стоимости, рассмотрения споров о результатах определения кадастровой стоимости, внесения результатов определения кадастровой стоимости в государственный кадастр недвижимости, а также определения кадастровой стоимости вновь учтенных объектов недвижимости и объектов недвижимости, в отношении которых произошло изменение их количественных и (или) качественных характеристик.

Насколько внесенные законодателем изменения облегчат жизнь участников земельных правоотношений, а также плательщиков земельного налога, покажет время.

Все, о чем говорилось выше, касается применения случаев, когда кадастровая стоимость земельных участков утверждена в установленном порядке.

А если кадастровая стоимость не утверждена или признана недостоверной решением суда?

Пленум ВАС РФ в Постановлении N 54 разъяснил, что, если кадастровая стоимость земельного участка на момент возникновения спорных правоотношений не установлена, арбитражным судам следует руководствоваться положениями статьи 65 ЗК РФ и пунктом 13 статьи 3 Федерального закона от 25.10.2001 N 137-ФЗ "[О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации](#)", согласно которым, в случае когда кадастровая стоимость земли не определена, для целей налогообложения применяется нормативная цена земли.

На это же не раз указывал в своих Постановлениях Президиум ВАС РФ (Постановления от [10.02.2009 N 11279/08](#), от [09.12.2008 N 6113/08](#)). Аналогичные выводы делает ФАС СЗО, например в Постановлении от [27.03.2009 по делу N A05-9538/2008](#).

Однако наибольшее количество споров связано с исчислением земельного налога в случаях, когда фактическое использование земельного участка не соответствует виду его разрешенного использования, указанному в кадастре (выписке из него).

Спорные вопросы возникают в связи с тем, что:

- кадастровая стоимость определяется с учетом вида разрешенного использования (что не всегда принимается во внимание налогоплательщиками);
- вид разрешенного использования земельного участка изначально соответствовал его фактическому использованию, но изменился в результате изменения характера деятельности налогоплательщика;
- вид разрешенного использования земельного участка изначально не соответствовал его фактическому использованию вследствие допущенной уполномоченными органами при формировании кадастра ошибки при указании вида разрешенного использования участка;
- для земельного участка, находящегося в собственности одного лица, определен более чем один вид разрешенного использования;
- нескольким собственникам нежилых помещений, расположенных в одном здании, которые используются для разных целей: под магазин, под офис, под склад и т.д., установлены разные виды разрешенного использования в отношении принадлежащих им долей земельного участка.

ЗК РФ предусматривает, что земельные участки должны использоваться согласно их целевому назначению, принадлежности к той или иной категории и разрешенному использованию. На это прямо указано в [статье 1](#), где при определении основных принципов земельного законодательства установлено деление земель по целевому назначению на категории, а определение правового режима земель поставлено в зависимость от их принадлежности к определенной категории и разрешенного использования в соответствии с зонированием территории и требованиями законодательства. Далее в [статье 7 ЗК РФ](#) уточняется, что использование земель производится в соответствии с установленным для них целевым назначением с учетом принадлежности к той или иной категории и разрешенного использования земель.

Причем согласно абзацу второму пункта 2 статьи 7 ЗК РФ любой вид разрешенного использования из предусмотренных зонированием территорий видов выбирается землепользователем самостоятельно, без дополнительных разрешений и процедур согласования.

Общий порядок проведения зонирования территорий определяется нормами главы 4 Градостроительного кодекса Российской Федерации.

Согласно [статье 30 Градостроительного кодекса Российской Федерации](#) виды разрешенного использования земельных участков устанавливаются в градостроительных регламентах, которые вместе с положениями об изменении таких видов являются составной частью правил землепользования и застройки территорий. А вопрос

установления правил землепользования и застройки территорий муниципальных образований отнесен [статьей 8 Градостроительного кодекса Российской Федерации](#) и [статьей 11 ЗК РФ](#) к исключительной компетенции органов местного самоуправления в области градостроительной деятельности и земельных отношений.

Таким образом, разрешенное использование земельных участков определяется правилами землепользования и застройки в порядке, установленном градостроительным законодательством, и подлежит регулированию нормами законодательства о градостроительной деятельности. Соответственно выбор вида разрешенного использования земельного участка осуществляется в соответствии с положениями ЗК РФ и Градостроительного кодекса Российской Федерации правообладателем земельного участка при наличии утвержденных в установленном порядке правил землепользования и застройки.

В пункте 70 Порядка ведения государственного кадастра недвижимости, утвержденного [Приказом Минэкономразвития РФ от 04.02.2010 N 42](#), указано, что обязательным условием является наличие выбранного правообладателем вида разрешенного использования земельного участка в случае внесения в реестр объектов недвижимости сведений о всех основных, вспомогательных или условно разрешенных видах использования земельного участка. Сведения о видах разрешенного использования земельного участка вносятся в реестр на основании градостроительного регламента либо на основании акта органа государственной власти или органа местного самоуправления. Если образование земельных участков не связано с изменением вида разрешенного использования земельного участка, вид разрешенного использования вновь образуемых земельных участков в реестре должен соответствовать виду разрешенного использования исходного земельного участка.

На важность определения в подаваемом в уполномоченный орган заявлении вида разрешенного использования испрашиваемого в пользование земельного участка обращено внимание и в [Постановлении от 06.04.2010 N 16158/09](#), где Президиум ВАС РФ подтвердил законность отказа в предоставлении предпринимателю земельного участка на том основании, что в заявлении не было указано разрешенное использование земельного участка и цель его использования.

Примером зависимости размера кадастровой стоимости земельного участка от установленного для него вида функционального (разрешенного) использования может служить нижеприведенная таблица, содержащая сведения о кадастровой стоимости 1 кв. м земли. Эти сведения приведены в приложении к Постановлению Правительства Санкт-Петербурга от 28.11.2006 N 1432 "Об утверждении результатов кадастровой оценки земель в Санкт-Петербурге".

Цифры в первой вертикальной графе таблицы означают номер кадастрового квартала (N), а цифры верхней строки - виды функционального (разрешенного) использования земель для целей государственной кадастровой оценки земель:

- 1 - земли под жилыми домами многоэтажной и повышенной этажности застройки;
- 2 - земли под домами индивидуальной жилой застройки;
- 3 - земли дачных и садоводческих объединений граждан;
- 4 - земли гаражей и автостоянок;

5 - земли под объектами торговли, общественного питания, бытового обслуживания, автозаправочными и газонаполнительными станциями, предприятиями автосервиса;

6 - земли учреждений и организаций народного образования, земли под объектами здравоохранения и социального обеспечения, физической культуры и спорта, культуры и искусства, религиозными объектами;

7 - земли под промышленными объектами, объектами коммунального хозяйства, объектами материально-технического, продовольственного снабжения, сбыта и заготовок, под объектами транспорта (за исключением автозаправочных и газонаполнительных станций, предприятий автосервиса, гаражей и автостоянок), под объектами связи;

8 - земли под административно-управленческими и общественными объектами и земли предприятий, организаций, учреждений финансирования, кредитования, страхования и пенсионного обеспечения;

9 - земли под военными объектами;

10 - земли под объектами оздоровительного и рекреационного назначения;

11 - земли сельскохозяйственного использования;

12 - земли под лесами в поселениях, под древесно-кустарниковой растительностью, не входящей в лесной фонд (в том числе лесопарками, парками, скверами, бульварами);

13 - земли под обособленными водными объектами;

14 - прочие земли поселений (в том числе земли - резерв).

| N | Кадастровая стоимость (руб./кв. м) | | | | | | | | | | | | | |
|--------|------------------------------------|-------|-------|--------|--------|-----|-------|--------|-----|-------|-----|-------|-------|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 |
| 1 003 | 3 276 | 2 949 | 2 949 | 12 908 | 14 021 | 355 | 4 034 | 10 973 | 323 | 1 839 | 296 | 1 775 | 1 775 | 3 227 |
| 1 004 | 3 276 | 2 949 | 2 949 | 12 908 | 14 018 | 355 | 4 034 | 10 971 | 323 | 1 839 | 296 | 1 775 | 1 775 | 3 227 |
| 1 005 | 3 276 | 2 949 | 2 949 | 12 908 | 14 018 | 355 | 4 034 | 10 971 | 323 | 1 839 | 296 | 1 775 | 1 775 | 3 227 |
| 1 006 | 3 276 | 2 949 | 2 949 | 12 908 | 14 018 | 355 | 4 034 | 10 971 | 323 | 1 839 | 296 | 1 775 | 1 775 | 3 227 |
| 1 007 | 5 251 | 4 726 | 4 726 | 20 316 | 21 971 | 559 | 6 350 | 18 543 | 508 | 2 895 | 499 | 2 793 | 2 793 | 5 079 |
| 10 116 | 424 | 382 | 382 | 3 152 | 2 216 | 87 | 984 | 1 362 | 79 | 449 | 37 | 433 | 433 | 788 |
| 10 11A | 5 243 | 4 719 | 4 719 | 20 316 | 21 945 | 559 | 6 348 | 18 522 | 508 | 2 895 | 499 | 2 793 | 2 793 | 5 079 |
| 9 901 | 953 | 858 | 858 | 4 716 | 4 407 | 130 | 1 475 | 2 919 | 118 | 672 | 79 | 648 | 648 | 1 179 |
| 9 902 | 595 | 536 | 536 | 3 696 | 3 111 | 102 | 1 155 | 1 913 | 92 | 527 | 52 | 508 | 508 | 924 |
| 9 903 | 643 | 579 | 579 | 3 720 | 3 331 | 102 | 1 163 | 2 048 | 93 | 530 | 55 | 512 | 512 | 930 |
| 9 904 | 650 | 585 | 585 | 3 728 | 3 364 | 103 | 1 164 | 2 069 | 93 | 531 | 56 | 513 | 513 | 932 |

Как показывает практика разрешения судами споров рассматриваемой категории, плательщики земельного налога нередко оставляют без внимания существующий порядок формирования указанной в кадастровом плане кадастровой стоимости земельного участка, предусматривающий учет ряда факторов, влияющих на ее размер, к которым относится и установленный земельному участку вид разрешенного использования.

Между тем согласно пункту 4 Правил проведения государственной кадастровой оценки земель государственная кадастровая оценка земель основывается на классификации земель по целевому назначению и виду функционального использования. Поэтому изменение вида разрешенного использования земельного участка влечет за собой изменение кадастровой стоимости земельного участка.

Это наглядно видно из таблицы. Так, стоимость одного квадратного метра в 1005-м квартале составляет:

3276 руб. - для земель под жилыми домами многоэтажной и повышенной этажности застройки;

12 908 руб. - для земель гаражей и автостоянок;

14 018 руб. - для земель под объектами торговли, общественного питания, бытового обслуживания, автозаправочными и газонаполнительными станциями, предприятиями автосервиса;

355 руб. - для земель учреждений и организаций народного образования, земель под объектами здравоохранения и социального обеспечения, физической культуры и спорта, культуры и искусства, религиозными объектами;

4034 руб. - для земель под промышленными объектами, объектами коммунального хозяйства, объектами материально-технического, продовольственного снабжения, сбыта и заготовок, под объектами транспорта (за исключением автозаправочных и газонаполнительных станций, предприятий автосервиса, гаражей и автостоянок), под объектами связи.

Если налогоплательщику установлена кадастровая стоимость земельного участка исходя из такого вида разрешенного его использования, как "земли учреждений и организаций народного образования, земли под объектами здравоохранения и социального обеспечения, физической культуры и спорта, культуры и искусства, религиозными объектами", а фактически он использует участок в иных целях и не обращается за изменением вида разрешенного использования, он получает необоснованную налоговую выгоду, поскольку при определении кадастровой стоимости его участка уполномоченным органом использован самый низкий (в приведенном примере) удельный показатель кадастровой стоимости - 355 руб. Соответственно кадастровая стоимость земельного участка, которая является налоговой базой для исчисления земельного налога, будет значительно ниже, чем в случае если бы вид разрешенного использования земельного участка был изменен в установленном порядке. Однако налогоплательщики знают, что налоговые органы, как правило, при проверке правильности исчисления налогоплательщиками земельного налога руководствуются сведениями, указанными в поступившей им от уполномоченного органа выписке из кадастра, и в ряде случаев пользуются этим.

ФАС СЗО не располагает сведениями о том, принимают ли уполномоченные органы меры, направленные на устранение несоответствия между установленным видом разрешенного использования земельного участка и его фактическим использованием, которое может приводить к неправильному определению кадастровой стоимости участка и следовательно неправильной уплате земельного налога, и не возникают ли проблемы при применении таких мер.

Еще один прямо не урегулированный нормами действующего законодательства вопрос был предметом судебного разбирательства ФАС СЗО - о порядке исчисления земельного налога в случае, когда один земельный **участок принадлежит разным лицам** и сособственники используют его в разных целях.

Так, в Постановлении от [29.09.2009 по делу N А56-31863/2008](#) ФАС СЗО указал, что вид разрешенного использования земельного участка вносится в состав сведений государственного кадастра недвижимости, следовательно он не зависит от вида деятельности сособственников помещений в здании, расположенном на этом земельном участке.

В другом случае ФАС СЗО занял аналогичную позицию, исходя из того, что НК РФ не предусмотрено исчисление земельного налога в отношении единого земельного участка, принадлежащего различным налогоплательщикам, с применением к нему различных налоговых баз (кадастровых стоимостей), установленных в зависимости от вида разрешенного использования участка (Постановление ФАС СЗО от [25.09.2009 по делу N А56-39981/2008](#)).

Вопрос о порядке определения кадастровой стоимости **принадлежащего одному лицу земельного участка с несколькими видами** разрешенного использования был рассмотрен в другом [Постановлении ФАС СЗО](#).

Суды признали неправомерным применение налоговым органом для исчисления налога кадастровой стоимости, утвержденной для вида разрешенного использования земельного участка, с максимальным значением. Решение судов обосновано отсутствием в 2006 году нормативного закрепления порядка применения кадастровой стоимости для исчисления земельного налога по земельным участкам, имеющим несколько видов разрешенного использования, а также полученными от Управления Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по Калининградской области письменными пояснениями, согласно которым при формировании файлов для передачи сведений о земельных участках программными средствами из Управления в налоговый орган автоматически выполняется выборка только одного значения кадастровой стоимости. То есть решение этого вопроса поставлено в зависимость не от правовых норм, а от разработанной компьютерной программы. Поэтому применение судами пункта 3 [статьи 7 НК РФ](#) является не только оправданным, но и необходимым (Постановление ФАС СЗО от [06.08.2009 по делу N А21-7317/2006](#)).

Вместе с тем Минэкономразвития РФ в письме от 21.07.2010 N Д06-2323, разъясняя действующий порядок определения кадастровой стоимости земельного участка с более чем одним видом разрешенного использования, сослалось на следующее.

Методическими указаниями по определению кадастровой стоимости вновь образуемых земельных участков и существующих земельных участков в случаях изменения категории земель, вида разрешенного использования или уточнения площади земельного участка, утвержденными [Приказом Минэкономразвития РФ от 12.08.2006 N 222](#), предусмотрено

(пункт 2.1.16), что в случае образования нового или выявления ранее учтенного земельного участка с более чем одним видом разрешенного использования его кадастровая стоимость определяется путем умножения значения удельного показателя кадастровой стоимости земель того вида разрешенного использования земельного участка, для которого указано значение наибольшее, на площадь земельного участка. Исключение составляет образование в составе земель поселений земельного участка, одним из видов разрешенного использования которого является жилая застройка. Для указанного случая кадастровая стоимость определяется путем умножения значения удельного показателя кадастровой стоимости земель, занятых многоэтажной или индивидуальной жилой застройкой, на площадь земельного участка. Аналогичная норма также установлена пунктом 2.7.1 Методических указаний по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов, в соответствии с которым расчет кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов с более чем одним видом разрешенного использования осуществляется для каждого из видов разрешенного использования в соответствии с пунктами 2.2 - 2.6 этих Методических указаний. Следовательно, удельный показатель кадастровой стоимости земельного участка с несколькими видами разрешенного использования выбирается не по принципу основного или вспомогательного вида разрешенного использования, а по принципу его наибольшего значения.

Немало проблем возникает у налогоплательщиков в случае, когда установленный участку вид разрешенного использования изначально не соответствует его фактическому использованию вследствие допущенной уполномоченными органами при формировании кадастра ошибки.

Прежде всего возникает вопрос: как и в каком порядке ее исправить?

В статье 28 Федерального закона "[О государственном кадастре недвижимости](#)" указано, что техническая ошибка, допущенная органом кадастрового учета при ведении государственного кадастра недвижимости, подлежит исправлению на основании решения органа кадастрового учета в случае обнаружения данным органом такой ошибки или поступления в орган кадастрового учета от любого лица заявления о такой ошибке.

Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели могут обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным действия кадастровой палаты, выразившегося в определении кадастровой стоимости земельного участка на основе неправильно примененного показателя кадастровой стоимости, соответствующего иному, чем фактически имеет место, виду разрешенного использования участка, а также об обязанности кадастровой палаты устранить допущенные нарушения прав налогоплательщика и определить кадастровую стоимость указанного участка на основании показателя кадастровой стоимости, соответствующего характеру фактического использования участка.

Президиум ВАС РФ в [Постановлении от 02.06.2009 N 21/09](#) подтвердил подведомственность арбитражным судам таких споров. Суд сослался на статью 20 [Закона от 02.01.2000 N 28-ФЗ](#) (подлежащую применению в силу статьи 47 Федерального закона "[О государственном кадастре недвижимости](#)" к спорным правоотношениям, возникшим до дня вступления этого Закона в действие), согласно которой отказ в проведении государственного кадастрового учета земельных участков или уклонение соответствующего органа от проведения государственного кадастрового учета земельных участков могут быть обжалованы заинтересованными лицами в суд, арбитражный суд. Под ведением земельного кадастра по смыслу статьи 17 этого же Закона понимаются

последовательные действия по сбору, документированию, накоплению, обработке, учету и хранению сведений о земельных участках. В документы государственного земельного кадастра вносятся также сведения о состоянии и использовании земельных участков, их площадях, местоположении, экономических и качественных характеристиках. Поскольку организация-землепользователь обратилась в арбитражный суд, полагая, что кадастровая палата допустила нарушение при ведении государственного земельного кадастра, суд обязан был, применив положения [статьи 29 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации](#) о подведомственности арбитражным судам рассмотрения дел об оспаривании решений, действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, рассмотреть заявление по существу.

Арбитражная практика свидетельствует об активном обращении организаций в арбитражные суды с заявлениями, связанными с изменением видов разрешенного использования земельных участков. Землепользователи обращаются в арбитражные суды как с заявлениями о признании недействительными постановлений местных органов исполнительной власти об отказе в изменении вида разрешенного использования земельных участков и обязанности администрации издать постановление об изменении вида разрешенного использования земельного участка ([Определения ВАС РФ от 07.06.2010 N ВАС-6748/10](#), от [15.01.2010 N ВАС-15151/09](#)), так и с заявлениями о признании незаконными решений Управления Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по субъектам Российской Федерации об отказе в кадастровом учете изменений вида разрешенного использования земельного участка или бездействия указанного органа, выразившегося в невнесении соответствующих изменений в государственный кадастр недвижимости, и об обязанности и принять решение или выполнить такие действия и выдать кадастровую выписку об объекте недвижимости, содержащую внесенные в государственный кадастр недвижимости новые сведения о виде разрешенного использования земельного участка. Например изменить вид разрешенного использования участка с "сельскохозяйственного производства" на "дачное строительство", с "сельскохозяйственного использования" на "садоводство", с "использования под гараж" на "использование под объект бытового обслуживания (автомойка и шиномонтаж)" ([Определения ВАС РФ от 30.11.2009 N ВАС-15182/09](#), от [20.11.2009 N ВАС-14403/09](#), от [11.01.2010 N ВАС-17369/09](#) и др.).

По делу, связанному с рассмотрением спора об исправлении допущенной органом кадастрового учета технической ошибки, ФАС СЗО указал, что в соответствии с пунктом 1 статьи 28 Федерального закона "О государственном кадастре недвижимости" техническая ошибка, допущенная органом кадастрового учета при ведении государственного кадастра недвижимости и приведшая к несоответствию сведений, внесенных в государственный кадастр недвижимости, сведениям в документах, на основании которых вносились сведения в государственный кадастр недвижимости (далее - техническая ошибка), или воспроизведенная в государственном кадастре недвижимости ошибка в документе, на основании которого вносились сведения в государственный кадастр недвижимости, подлежит исправлению на основании решения органа кадастрового учета в случае обнаружения данным органом такой ошибки или поступления в орган кадастрового учета от любого лица заявления о такой ошибке либо на основании вступившего в законную силу решения суда об исправлении и такой ошибки. Ведение государственного земельного кадастра согласно пункту 6.4.1 Положения об Управлении Роснедвижимости, утвержденного Приказом Роснедвижимости от 27.07.2006 N П/0233, входит в полномочия Управления Роснедвижимости.

ФАС СЗО не согласился с выводом суда апелляционной инстанции по названному делу о том, что налогоплательщик не вправе обжаловать незаконное бездействие органа, на который возложено ведение кадастра, если он не обращался с заявлением об исправлении указанной ошибки непосредственно в Управление Роснедвижимости. ФАС СЗО сослался на то, что это обстоятельство не может служить основанием для отказа в восстановлении нарушенных прав и законных интересов, если налогоплательщик фактически обжалует законность установленных Управлением Роснедвижимости удельного показателя кадастровой стоимости земельного участка и кадастровой стоимости (Постановление ФАС СЗО от [26.03.2010 по делу N А56-5266/2009](#)).

Вывод о подведомственности арбитражному суду заявления организации, обусловленного совершением ответчиками оспариваемых действий и принятием решения, связанных с ведением государственного земельного кадастра и повлекших возникновение ошибок в сведениях, касающихся кадастровой стоимости земельных участков, содержится и в Постановлении ФАС СЗО от [26.02.2010 по делу N А66-2685/2009](#).

Налоговые органы, как правило, не соглашаются с признанием изменений кадастровой стоимости земельных участков связанными с исправлением технической ошибки, допущенной органами кадастрового учета.

Так, суды установили, что налоговым органом необоснованно расценено исправление допущенной КЗРиЗ ошибки в сведениях, содержащихся в государственном земельном кадастре, как изменение вида разрешенного землепользования участков. Изменение сведений в государственном земельном кадастре вызвано не изменением характеристик находящихся на спорных земельных участках объектов недвижимости, изменением вида разрешенного использования земельных участков, видов деятельности налогоплательщика или переводом земель из одной категории в другую, а исправлением технической ошибки, ранее допущенной КЗРиЗ, внесенным обратным числом по состоянию на 01.01.2007.

Суды указали, что техническая ошибка допущена КЗРиЗ при первоначальном определении вида разрешенного использования обществом спорных земельных участков по состоянию на 01.01.2007. Налогоплательщик с начала осуществления своей деятельности не использовал объекты недвижимости (административный корпус, склад горюче-смазочных материалов, производственный корпус, склады, экспериментальный центр диагностики автомобилей), расположенные на спорных земельных участках, как гаражи и автостоянки. Следовательно, функционально спорные участки относятся к землям, используемым под промышленными объектами и объектами транспорта (за исключением автозаправочных и газонаполнительных станций, предприятий автосервиса, гаражей и автостоянок). Суды подчеркнули непредставление в дело доказательств изменения организацией вида осуществляемой деятельности либо изменения характеристик объектов недвижимости, влияющих на определение вида разрешенного использования (назначения) спорных земельных участков, как до 01.01.2007, когда вид разрешенного использования земельных участков определялся районным отделом и Управлением землеустройства КЗРиЗ по материалам дел по объектам недвижимости, так и по состоянию на 01.01.2007. Заявлений об изменении вида разрешенного использования спорных земельных участков организация в уполномоченный орган не подавала. Судами также принято во внимание письмо Управления землеустройства КЗРиЗ - ответ на неоднократные обращения налогоплательщика по поводу допущенной в полученных им документах ошибки в указании вида разрешенного использования земельных участков, в котором, по сути, подтверждается допущенная ранее ошибка и сообщается о ее устранении, а также о внесении "соответствующих сведений Управлением Федерального

агентства кадастра объектов недвижимости по городу Санкт-Петербургу в государственный земельный кадастр". Кроме того, в многочисленных письмах Министерства финансов Российской Федерации от 29.01.2009 N 03-05-06-02/05, от 18.12.2008 N 03-05-05-02/91, от 16.08.2007 N 03-05-07-02/81 и от 05.09.2006 N 03-06-02-02/120 указано, что налоговая база, размер которой зависит от стоимостной оценки земельного участка, определяется на конкретную дату (1 января года, являющегося налоговым периодом) и не может для целей налогообложения изменяться в течение налогового периода (в том числе в зависимости от перевода земель из одной категории в другую, изменения вида разрешенного использования земельного участка). Однако если изменение в результатах государственной кадастровой оценки земли произошло вследствие исправления технических ошибок, судебного решения и т.п., внесенных обратным числом на 1 января года, являющегося налоговым периодом, налоговая ставка по земельному налогу подлежит применению с учетом такого исправления.

Понятие технической ошибки, допущенной при ведении государственного земельного кадастра, изложило и Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости в письме от [21.04.2006 N ВК/0556](#): это ошибка, приведшая к несоответствию сведений, внесенных в основные документы государственного земельного кадастра - Единый государственный реестр земель, дежурные кадастровые карты (планы), данным, содержащимся в представленных заявителем документах, явившихся основанием для внесения этих сведений в государственный земельный кадастр. Исправление технических ошибок производится по решению уполномоченного должностного лица, ответственного за удостоверение сведений государственного земельного кадастра, в течение пяти календарных дней после обнаружения ошибки или получения от заинтересованного лица заявления об исправлении ошибки в записях кадастра. В случае если имеются основания полагать, что исправление технической ошибки может причинить вред либо нарушить законные интересы правообладателей или третьих лиц, которые полагались на соответствующие записи государственного земельного кадастра, в исправлении технической ошибки заявителю отказывается (пункт 3 статьи 21 Федерального закона от 02.01.2000 N 28-ФЗ "О государственном земельном кадастре").

В данной ситуации исправление ошибки, допущенной КЗРиЗ при указании вида разрешенного использования земельных участков общества, осуществлено 11.04.2007 на основании служебной записки последнего. Согласно справкам КЗРиЗ, выданным обществу, исправление технической ошибки внесено обратным числом на 1 января года, являющегося налоговым периодом, то есть по состоянию на 01.01.2007. Следовательно, налоговый орган необоснованно расценил исправление ошибки как изменение организацией в 2007 году вида разрешенного землепользования (Постановление ФАС СЗО от [24.02.2009 по делу N А56-5132/2008](#)).

Главная причина споров, связанных с признанием вносимых в кадастровую стоимость земельных участков изменений, состоит в том, что если допущена техническая ошибка, то она может быть исправлена обратным числом на 1 января года, являющегося налоговым периодом, и в этом случае налоговая ставка по земельному налогу подлежит применению с учетом такого исправления.

В остальных случаях действует правило пункта 1 [статьи 391 НК РФ](#), согласно которому налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

То есть все изменения кадастровой стоимости учитываются со следующего налогового периода.

Однако это правило также нередко нарушается налогоплательщиками.

В Постановлениях от [15.03.2010 по делу N A21-6201/2009](#), от [17.10.2008 по делу N A52-3895/2007](#) ФАС СЗО обратил внимание на то, что изменение характера использования земельного участка в течение налогового периода и соответственно изменение его кадастровой стоимости не влияет на налоговую базу, поскольку налоговая база определяется по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Применение пониженных (льготных) ставок налога

Одной из основных причин споров, относящихся к этой группе, следует назвать недопонимание налогоплательщиками зависимости права на применение пониженных налоговых ставок от содержащихся в государственном кадастре сведений о категории земель, на которых расположен конкретный участок, а также о виде его разрешенного использования. Эти сведения, в свою очередь, влияют на размер кадастровой стоимости, являющейся налоговой базой для исчисления земельного налога, а также подтверждают наличие оснований, которыми обусловлено право на применение льготных ставок.

ФАС СЗО, анализируя нормы земельного законодательства и законодательства о налогах и сборах, неоднократно указывал в своих постановлениях на то, что применение пониженных ставок земельного налога зависит от указанных в выписках из государственного кадастра сведений как о категории земель, на которых расположен земельный участок, так и о функциональном использовании земельного участка - виде его разрешенного использования (Постановления от [22.04.2010 по делу N A66-10150/2009](#), от [02.02.2010 по делу N A56-26992/2009](#)).

Эта позиция основана на положениях [статьи 394 НК РФ](#), согласно которой налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3 процента в отношении земельных участков:

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

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

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

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

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

Поскольку кадастровая стоимость земельного участка зависит не только от категории земель, на которых он расположен, местонахождения земельного участка (номера квартала), но и от вида его разрешенного использования, при рассмотрении дел по спорам о правомерности применения налогоплательщиками льготных (пониженных) ставок земельного налога суды нередко сталкиваются с тем, что в случае, когда кадастровая стоимость земельного участка, установленная для определенного вида его разрешенного использования, является более низкой, при изменении его использования (вида разрешенного использования) на цели (виды), при которых земельные участки облагаются по более низкой ставке земельного налога, налогоплательщики не торопятся обращаться в уполномоченные органы за внесением соответствующих изменений в земельный кадастр (кадастр недвижимости).

В результате при исчислении земельного налога налогоплательщики применяют к кадастровой стоимости земельного участка, определенной для одного вида его разрешенного использования, налоговую ставку, установленную при ином его использовании (ином виде разрешенного использования).

Однако в этом случае при применении льготных налоговых ставок могут возникать проблемы.

ФАС СЗО установил, что налогоплательщик применил пониженную налоговую ставку, действующую на территории Санкт-Петербурга с 1 января 2006 года, в размере 0,042 процента от кадастровой стоимости участка, которая установлена для земельных участков, занятых объектами жилищного фонда и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, гаражами или предоставленных для жилищного строительства. Между тем пониженная налоговая ставка фактически была применена налогоплательщиком в отношении части земельного участка, на котором расположена бесплатная гостевая автостоянка, предназначенная для обслуживания торговой деятельности общества, о чем ему было известно. Суды указали, что льготная налоговая ставка 0,042 процента применяется в отношении земельных участков, которые предоставлены именно в целях размещения перечисленных объектов на них, а не в отношении самих объектов, имеющих определенное целевое назначение. Установленная законом Санкт-Петербурга льготная ставка не распространяется на земельные участки, занятые автостоянками. Гаражи и гостевые автостоянки не являются идентичными объектами. Доказательства того, что расположенная на спорном земельном участке автостоянка зарегистрирована в установленном порядке в качестве гаража, а сама спорная часть земельного участка выделена в качестве отдельного земельного объекта, предназначенного для размещения на нем гаража, налогоплательщик не представил. В кадастровом плане земельного участка указан вид разрешенного использования (назначение) спорного земельного участка - "для размещения объектов торговли". Размещение гостевой автостоянки для посетителей на указанной части земельного участка непосредственно связано с торговой деятельностью налогоплательщика, следовательно не противоречит назначению, в целях которого он определен к использованию согласно имеющимся правоустанавливающим документам, и не свидетельствует об изменении общего целевого назначения земельного участка. Налогоплательщик не подтвердил изменение целевого и функционального использования той части спорного земельного участка, которая занята под цели гостевой автостоянки. Поэтому суды признали неправомерным применение налогоплательщиком льготной налоговой ставки в отношении обособленного земельного участка, используемого в установленном порядке в целях, аналогичных (по мнению налогоплательщика) использованию земельных участков для размещения гаражей (Постановление ФАС СЗО от [25.12.2008 по делу N А56-4882/2008](#)).

В другом случае ФАС СЗО установил, что налогоплательщику также был известен указанный в кадастровом плане земельного участка вид разрешенного пользования - "для размещения складских объектов". Тем не менее при исчислении земельного налога он посчитал допустимым - не приняв необходимых мер для изменения вида разрешенного пользования земельным участком - применить иную, пониженную ставку земельного налога, установленную для вида разрешенного использования земельного участка - "для земельных участков, занятых объектами жилищного фонда или предоставленных для жилищного строительства". Суд признал неправомерным такой расчет земельного налога налогоплательщика (Постановление ФАС СЗО от [31.03.2010 по делу N A56-79603/2009](#)).

Разрешая другой спор, кассационная инстанция посчитала необоснованным применение налогоплательщиком при исчислении земельного налога пониженной ставки, установленной для земельного участка, приобретенного для жилищного строительства, но согласно кадастровому плану числившегося как используемый для размещения объектов здравоохранения и социального обеспечения. Судом установлено, что кадастровая стоимость земельных участков, на которых размещены объекты здравоохранения и социального обеспечения, изначально установлена в более низком размере, исходя из назначения таких объектов (графа 6 таблицы по вертикали, см. стр. 117). Налогоплательщик, применяя для целей налогообложения и более низкую кадастровую стоимость участка, и пониженную налоговую ставку, установленную для земельных участков, занятых иными объектами - жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, не только нарушает законодательство, но и получает необоснованную налоговую выгоду (Постановление ФАС СЗО от [02.09.2009 по делу N A56-51536/2008](#)).

Отменяя судебные акты и направляя дела на новое рассмотрение, ФАС СЗО указал, что суды не проверили довод налогового органа о том, что при исчислении налога налогоплательщик должен применять показатели кадастровой стоимости земельного участка и ставки налога, исходя из его функционального использования (вида разрешенного использования), указанного в кадастровом плане (Постановления ФАС СЗО от [16.03.2009 по делу N A26-3774/2008](#) и от [16.04.2009 по делу N A56-20408/2008](#)).

При проверке законности доначисления налоговым органом земельного налога налогоплательщику, который при исчислении налога применил льготную пониженную налоговую ставку 0,3 процента в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения, ФАС СЗО пришел к выводу, что применение пониженной ставки земельного налога 0,3 процента допускается при соблюдении двух условий: земельные участки должны относиться к землям сельскохозяйственного назначения и использоваться для сельскохозяйственного производства согласно целевому назначению земель (Постановление ФАС СЗО от [22.04.2010 по делу N A66-10150/2009](#)). То есть самого по себе отражения в кадастре сведений о принадлежности участка к землям сельскохозяйственного назначения недостаточно для применения пониженной ставки земельного налога.

Правомерность применения льготной налоговой ставки в отношении всего земельного участка, правообладателем которого является одно лицо, если объектом жилищного фонда занята часть этого участка, также исследовалась ФАС СЗО.

В принятом по делу N [A56-39782/2008 Постановлении от 22.09.2009](#) суд кассационной инстанции признал недопустимым применение нескольких налоговых ставок к участку, правообладателем которого является одно лицо, указав, что при исчислении земельного

налога в отношении конкретного земельного участка может быть применена только одна налоговая ставка в зависимости от категории земли, к которой относится участок, или вида его разрешенного использования. Суд не согласился с налоговым органом, утверждавшим, что при расчете земельного налога налогоплательщик вправе применять льготную ставку только в отношении части земельного участка, непосредственно занятого объектами жилищного фонда и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, а в отношении части участка, не занятой жилыми строениями, подлежит применению ставка 1,5 процента. Судами установлено, что земельный участок, расположенный в Санкт-Петербурге, принадлежит организации на праве собственности. Согласно свидетельству о праве собственности земельный участок отнесен к категории "земли поселений" с разрешенным использованием "для рекреационных целей". На спорном земельном участке расположен принадлежащий организации на праве собственности семейный дом для детей-сирот. Распоряжением губернатора Санкт-Петербурга здание площадью 401,4 кв. м переведено в жилищный фонд. В ходе проверки налоговый орган самостоятельно определил кадастровую стоимость части земельного участка, занятого жилым домом, и рассчитал подлежащий уплате земельный налог по ставке 0,042 процента. Налог на оставшуюся часть земельного участка, кадастровая стоимость которого также была определена налоговым органом расчетным путем, исчислен по ставке 1,5 процента. Признавая действия налогового органа не соответствующими налоговому и земельному законодательству, суды указали следующее.

В соответствии с пунктом 3 статьи 391 НК РФ 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. Согласно статье 1 Федерального закона от 02.01.2000 N 28-ФЗ "О государственном земельном кадастре" (действовавшего в проверяемый период) государственный кадастровый учет земельных участков - описание и индивидуализация в Едином государственном реестре земель земельных участков, в результате чего каждый земельный участок получает такие характеристики, которые позволяют однозначно выделить его из других земельных участков и осуществить его качественную и экономическую оценки. Государственный кадастровый учет земельных участков сопровождается присвоением каждому земельному участку кадастрового номера. В соответствии с Правилами проведения государственной кадастровой оценки земель в государственный земельный кадастр вносятся результаты государственной кадастровой оценки земель. Участки земли, площадь и кадастровая стоимость которых самостоятельно определены налоговым органом расчетным путем, в силу пункта 3 статьи 391 НК РФ не могут быть признаны объектами налогообложения. Министерство финансов Российской Федерации в письме от 25.12.2007 N 03-05-06-02/137 также разъяснило, что если правообладателем земельного участка является одно лицо, долей в праве на земельный участок не возникает и при исчислении земельного налога в отношении такого земельного участка может быть применена только одна налоговая ставка в зависимости от категории земли, к которой относится земельный участок, или вида его разрешенного использования.

К спорам относительно применения налоговых ставок, которые вызваны расхождениями между видом разрешенного использования, указанным в выписках из кадастра, и характером фактического использования участка налогоплательщиком, следует отнести и другие дела, рассмотренные ФАС СЗО: N [A56-51536/2008](#), [A56-39981/2008](#) и т.д.

После изучения рассмотренных судами дел, связанных с исчислением земельного налога, когда их причиной является применение того или иного вида разрешенного использования, невольно напрашивается вывод, что если виды разрешенного

использования земельного участка входят в одну группу (например 5 - земли под объектами торговли, общественного питания, бытового обслуживания, автозаправочными и газонаполнительными станциями, предприятиями автосервиса, или 6 - земли учреждений и организаций народного образования, земли под объектами здравоохранения и социального обеспечения, физической культуры и спорта, культуры и искусства, религиозными объектами, или 7 - земли под промышленными объектами, объектами коммунального хозяйства, объектами материально-технического, продовольственного снабжения, сбыта и заготовок, под объектами транспорта (за исключением автозаправочных и газонаполнительных станций, предприятий автосервиса, гаражей и автостоянок), под объектами связи, или 8 - земли под административными, научно-исследовательскими и общественными объектами и земли предприятий, организаций, учреждений финансирования, кредитования, страхования и пенсионного обеспечения), то неправильное указание в кадастре вида разрешенного использования участка не повлияет на размер кадастровой стоимости и следовательно на правильность исчисления и уплаты земельного налога. Например, указано: "земли под объектами торговли" вместо "земли под предприятиями автосервиса" или "земли под объектами здравоохранения" вместо "земли под объектами культуры и искусства".

Аналогичный вывод следует и в случаях, когда размер кадастровой стоимости при разных видах разрешенного использования одинаков.

Но, если вид разрешенного использования, указанный в полученной налогоплательщиком выписке из кадастра, не соответствует виду фактического использования земельного участка, а налогоплательщик настаивает на применении льготной пониженной ставки, установленной при ином виде разрешенного использования земельного участка, должен ли налоговый орган отказать в ее применении, следуя сведениям, указанным в кадастре? Или налоговый орган вправе (должен) самостоятельно определить кадастровую стоимость на основании опубликованных удельных показателей кадастровой стоимости земельных участков и применить к ним льготную налоговую ставку?

Решение этого вопроса может быть получено после опубликования Постановления Президиума ВАС РФ от [28.10.2010 по делу N 5743/10](#).

В заключение хотелось бы обратить внимание на возросшую сложность споров, касающихся исчисления и уплаты земельного налога, увеличение объема законодательства, подлежащего исследованию для правильного разрешения дел этой категории, и, что весьма радует, увеличившееся число дел, рассматриваемых Президиумом ВАС РФ по вопросам, связанным с землепользованием, в том числе уплатой земельного налога.

Кузнецова Н.Г., судья Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа