

Право на земельный участок не зарегистрировано. Когда придется платить земельный налог

- Кто должен платить земельный налог после продажи участка
- Нужно ли платить налог при переводе участка из одной категории в другую
- Какое имущество предпринимателей нужно отражать в налоговой декларации

Анастасия Юрьевна Докшина,
судья Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда
info@14aas.arbitr.ru

Светлана Николаевна Чапарова,
начальник отдела анализа и обобщения судебной практики
Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда
14ap.shaparova@arbitr.ru

По общему правилу плательщиком земельного налога является лицо, обладающее соответствующим земельным участком на праве собственности, на праве постоянного (бессрочного) пользования, которые зарегистрированы или возникли до введения требования о государственной регистрации вещных прав либо приобретены в порядке универсального правопреемства. Этот подход основан на положениях ст. 388 НК РФ, ст. 131 ГК РФ и п. 1 ст. 2 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое иму-

щество и сделок с ним» (далее — Закон № 122-ФЗ). Он нашел отражение и в постановлении Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога». Однако, несмотря на то, что законодатель достаточно ясно определил круг лиц, являющихся плательщиками земельного налога, при осуществлении налогового контроля относительно данного момента нередко возникают спорные ситуации, которые впоследствии становятся и предметом судебного разбирательства. Предлагаем на основе при-

меров из судебной практики раскрыть причины возникновения спорных ситуаций.

Отсутствие госрегистрации права на участок не всегда освобождает от уплаты земельного налога

По общему правилу плательщиком земельного налога является лицо, которое обладает участком на праве собственности или другом вещном праве. При этом моментом, с которого начинает исчисляться налог, является момент внесения записи о праве собственности в ЕГРП. Однако на практике у налогоплательщика могут быть по каким-то причинам не оформлены все необходимые документы. Как показывает судебная практика, далеко не всегда при отсутствии госрегистрации налогоплательщик может избежать уплаты налога.

Так, в ходе проверки налоговый орган установил, что общество в 2008 и 2009 годах не задекларировало земельный участок, зарегистрированный за ним на праве постоянного (бессрочного) пользования. При рассмотрении дела в суде заявитель ссылался на отсутствие у него в указанные периоды обязанности по уплате земельного налога, поскольку он продал недвижимое имущество, находящееся на спорном земельном участке другой компании. Общество считало, что с переходом права собственности на здание перешло и право пользования земельным участком, на котором оно расположено, и, соответственно, именно покупатель по договору купли-продажи обязан был уплачивать земельный налог.

Суды первой и апелляционной инстанций отклонили доводы общества о том, что государственная регистрация прекращения права постоянного (бессрочного) пользования общества на спорный земельный участок является обязанностью муниципального образования и Комитета по земельным ресурсам и землеустройству. Суды указали, что общество в любом случае обязано было

подать заявление о внесении в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок. До дня внесения в ЕГРП записи о праве иного лица на спорный земельный участок общество являлось плательщиком земельного налога.

Суды также отметили, что заявитель должен был знать о том, что спорный земельный участок в ЕГРП зарегистрирован за ним, и представлять налоговые декларации.

То обстоятельство, что Комитетом по управлению имуществом муниципального образования не внесены соответствующие изменения в учетно-кадастровую документацию, а в ЕГРП — изменения о правообладателе земельного участка, а также то, что покупателем участка не зарегистрировано право на земельный участок в установленном порядке, не исключает обязанности заявителя по исчислению и уплате земельного налога.

Кассационная инстанция оставила судебные акты нижестоящих судов без изменения (постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.08.2012 по делу № А05-9977/2011).

В другом случае налоговая инспекция получила сведения от органа кадастрового учета о наличии в собственности предпринимателя земельных участков. На основании этих сведений она выдала заявителю предписание и предложила в 5-дневный срок представить налоговые декларации по земельному налогу за 3 года.

Предприниматель не согласился с этим предписанием и обратился в арбитражный суд. В обоснование своей позиции он ссылался, в том числе, на то, что земельные участки предоставлялись не предпринимателю, а крестьянскому (фермерскому) хозяйству и что право собственности предпринимателя на земельные участки не зарегистрировано.

Суд первой инстанции встал на сторону предпринимателя и удовлетворил заяв-

ленные требования. При этом суд указал на отсутствие доказательств регистрации права на земельные участки за предпринимателем.

Апелляционная коллегия отменила решение суда первой инстанции и признала обоснованным предписание инспекции о представлении налоговой отчетности. Суд указал, что глава крестьянского (фермерского) хозяйства, осуществляющего деятельность без образования юридического лица признается предпринимателем с момента государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства (п. 2 ст. 23 ГК РФ).

В данном случае крестьянское (фермерское) хозяйство было организовано в соответствии с постановлением администрации муниципального образования. В Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей внесена соответствующая запись о крестьянском (фермерском) хозяйстве, главой которого является предприниматель.

Следовательно, заявитель, обладая статусом индивидуального предпринимателя, обя-

зан сдавать налоговую отчетность как глава крестьянского хозяйства.

Использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за использование земли являются земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость) и арендная плата. Порядок исчисления и уплаты земельного налога устанавливается законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (п. 1 ст. 65 ЗК РФ).

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 (п. 1 ст. 388 НК РФ).

В судебной практике сформировалась позиция, согласно которой факт отсутствия государственной регистрации права собственности в связи с тем, что налогоплательщик не реализовал свое право на своевре-

ПЕРЕВОД ЗЕМЕЛЬНОГО УЧАСТКА ИЗ ОДНОЙ КАТЕГОРИИ В ДРУГУЮ МОЖЕТ ОСВОБОДИТЬ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГА

В одном из дел основанием для доначисления спорной суммы земельного налога, начисления соответствующей суммы пеней и штрафа послужил вывод инспекции о неправомерном невключении кооперативом в налоговую базу земельных участков, находящихся в постоянном (бессрочном) пользовании кооператива. Информация об этом содержалась в государственном кадастре недвижимости.

Вместе с тем спорные земельные участки были переведены из категории «земли сельскохозяйственного назначения» в категорию «земли лесного фонда» на основании распоряжения администрации области. На лесной участок, включающий в себя леса, ранее нахо-

дившиеся во владении кооператива, зарегистрировано право собственности Российской Федерации.

Именно поэтому суды пришли к выводу об отсутствии у инспекции оснований для доначисления кооперативу земельного налога за 2010 год по спорным земельным участкам. При этом суды указали, что в проверяемый период кооператив фактически не являлся владельцем спорных земельных участков и не пользовался ими.

Коллегия судей ВАС РФ отказала в передаче надзорной жалобы на рассмотрение Президиума (определение ВАС РФ от 13.08.2013 по делу № А66-14562/2011).

менное оформление недвижимого имущества в свою собственность, не является основанием для освобождения налогоплательщика от обязанности учета и налогообложения спорного имущества (решение ВАС РФ от 17.10.2007 № 8464/07).

В рассматриваемом деле спорные земельные участки были предоставлены крестьянскому (фермерскому) хозяйству, главой которого являлся заявитель, согласно постановлению администрации муниципального образования. В Государственный кадастр недвижимости сведения о данных участках также были внесены на основании названного постановления.

Постановление не отменено и не признано недействительным. Факт использования спорных земельных участков в хозяйственной деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства, главой которого являлся предприниматель, заявителем не оспаривался и подтвержден письмом администрации муниципального образования.

Поэтому суды решили, что инспекция правомерно выдала предпринимателю предписание с предложением представить налоговые декларации. Кассационная инстанция поддержала позицию апелляционного суда (постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2013 по делу № А05-5668/2012).

Таким образом, отсутствие государственной регистрации права собственности на земельный участок не является безусловным основанием для освобождения лица, которому земельный участок предоставлен актом компетентного органа государственной власти или местного самоуправления, от уплаты земельного налога.

Налоговый орган не может начислить налог только на основании сведений в ЕГРП

Зачастую налоговая инспекция формально выносит решение о доначислении земельного налога, получая сведения только

из кадастровых выписок. Однако не всегда информация из кадастровых выписок является корректной, в них могут содержаться ошибки. Как показывает практика, в таких случаях необходимо заявлять возражения и предоставлять налоговой всю имеющуюся документацию.

Налоговая инспекция в ходе проверки установила, что обществу на праве постоянного (бессрочного) пользования в проверяемый период принадлежал земельный участок площадью 40 га из категории «земли населенных пунктов», в отношении которого общество не определило налоговую базу, не исчислило и не уплатило земельный налог за 2 года.

Общество в свою очередь указывало на то, что на основании его заявления распоряжением администрации района земельный участок у него изъят и передан в земли запаса. До 2006 года участок площадью 5 га находился у заявителя в собственности и он уплачивал земельный налог. В 2006–2009 годах с целью использования в своей хозяйственной деятельности земельного участка площадью 5 га общество заключало с администрацией района договоры аренды сроком на 11 месяцев, по которым вносило арендные платежи. С 2010 года администрация района отказала ему в пролонгации договора аренды, поскольку спорный участок отошел к землям лесного фонда.

Право собственности на земельный участок прекращается при отчуждении собственником своего земельного участка другим лицам, отказе собственника от права собственности на земельный участок, в силу принудительного изъятия у собственника его земельного участка в порядке, установленном гражданским законодательством (ст. 44 ЗК РФ).

Гражданин или юридическое лицо может отказаться от права собственности на принадлежащее ему имущество, объявив об этом либо совершив другие действия, определенно свидетельствующие о его уstra-

нении от владения, пользования и распоряжения имуществом без намерения сохранить какие-либо права на это имущество (ст. 236 ГК РФ).

По смыслу этой нормы отказ от права собственности заключается в полном отстранении собственника от принадлежавшей ему вещи, а не в отказе только от титула собственника при возможном сохранении отдельных правомочий.

На основании п. 3 ст. 53 ЗК РФ (в редакции, действовавшей в период подачи обществом заявления) при отказе лица от права пожизненного наследуемого владения земельным участком, права постоянного (бессрочного) пользования земельным участком, распоряжение данным земельным участком осуществляется исполнительным органом государственной власти или органом местного самоуправления, предусмотренными ст. 29 ЗК РФ.

Суды первой и апелляционной инстанции пришли к выводу о неправомерном доначислении налоговым органом земельного налога по спорному участку. В возражениях на акт проверки и в апелляционной жалобе общество указывало на изъятие и передачу в земли запаса земельного участка площадью 35 га, в подтверждение чего к жалобе была приложена копия справки Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии. Инспекция приняла решение только на основании имеющихся у нее документов без проверки обстоятельств, на которые ссылался налогоплательщик.

В данном случае при наличии в кадастровых выписках противоречивых данных о категории земель, в отсутствие внесенных в ЕГРП изменений, налоговая инспекция в ходе выездной проверки не разрешила все противоречия, связанные с правовым статусом спорного земельного участка. Кроме того, в суде налоговая не доказала, что общество являлось плательщиком земельного налога.

Кассационная инстанция поддержала позицию нижестоящих судов (постановление ФАС Северо-Западного округа по делу от 10.10.2013 по делу № А52-4623/2012).

Таким образом, возложение обязанности по уплате земельного налога на лицо, не обладавшее земельным участком в спорный период и не имевшее юридической возможности извлекать доход от его использования, нарушает принцип экономической обоснованности взимания земельного налога как поимущественного налога (постановление Президиума ВАС РФ от 12.03.2013 № 12992/12).

При этом при разрешении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности либо отсутствию оснований для привлечения и вынесения решения налоговый орган должен рассмотреть все имеющиеся у него документы, а также в рамках выездной налоговой проверки достоверно определить наличие у проверяемого лица обязанности уплачивать соответствующий налог.

Личный земельный участок предпринимателя не нужно отражать в налоговой декларации

Индивидуальные предприниматели обязаны самостоятельно исчислять и уплачивать земельный налог. Кроме того, они должны представлять в налоговый орган по месту их нахождения налоговую декларацию по земельному налогу только в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности или предназначенных для использования в предпринимательской деятельности.

В отношении земельных участков, которые не используются в предпринимательской деятельности, земельный налог исчисляется налоговыми органами на основании сведений, указанных в п. 4 ст. 391 НК РФ. При этом обязанность по представлению в налоговый орган налоговой декларации

по земельному налогу в этом случае не установлена.

В одном из дел, исходя из представленных в материалы дела доказательств, следовало, что на спорном земельном участке находится гараж, принадлежащий предпринимателю и предназначенный для хранения личного автотранспорта. Доказательств, подтверждающих использование земельного участка в предпринимательских целях, налоговый орган не представил.

Спорный земельный участок имеет признаки имущества, предназначенного для личного потребления, и, соответственно, предприниматель в данном случае не обязан представлять налоговую декларацию по земельному налогу (постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.09.2013 по делу № А05-4940/2013).

В другом случае предприниматель представил в инспекцию налоговую декларацию по земельному налогу, не определив налоговую базу и не исчислив сумму земельного налога в отношении принадлежащих ему на праве собственности земельных участков.

Спорные земельные участки были землями поселений и имели виды разрешенного использования: «эксплуатация зданий торгово-развлекательного центра» и «эксплуатация центра досуга».

При рассмотрении спора суды трех инстанций отклонили довод предпринимателя о том, что предпринимательскую деятельность на спорных земельных участках он не осуществляет, земельные участки переданы по договору безвозмездного пользования третьим лицам.

Суды указали, что данный факт не имеет правового значения для определения порядка, в котором должен исчисляться земельный налог, поскольку доказательств использования земельных участков в личных целях предпринимателем не представлено.

На основании изложенного суды признали, что в 2010 году у заявителя при-

существовал объект обложения земельным налогом — земельные участки, используемые в предпринимательской деятельности. Следовательно, указанное лицо обязано было самостоятельно исчислить сумму земельного налога и представить в налоговый орган соответствующую налоговую декларацию за 2010 год, отразив в ней сумму исчисленного земельного налога.

ВАС РФ отказал в передаче надзорной жалобы на рассмотрение Президиума (определение ВАС РФ от 12.04.2013 по делу № А13-1204/2012).

Подводя итог, следует вновь обратить внимание на то, что по общему правилу обязанность лица уплачивать земельный налог возникает с момента регистрации за ним права собственности, права постоянного (бессрочного) пользования, права пожизненного наследуемого владения на земельный участок, то есть внесения записи в реестр прав на недвижимость. Прекращается эта обязанность со дня внесения в ЕГРП записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

В то же время в силу п. 1 ст. 6 Закона № 122-ФЗ право, возникшее до момента вступления в силу названного закона, признается юридически действительным при отсутствии его государственной регистрации. Регистрация недвижимого имущества проводится по желанию их обладателей. Поэтому важно иметь в виду, что отсутствие регистрации прав на землю само по себе не освобождает лицо от уплаты земельного налога.

Индивидуальные предприниматели, так же как и юридические лица, обязаны уплачивать земельный налог при наличии у них оснований для исчисления и уплаты указанного налога. При этом необходимо учитывать, что предприниматели совмещают в себе два статуса плательщика земельного налога: в первую очередь они являются физическими лицами и во вторую — индивидуальными предпринимателями. **АП**