

О. А. Ногина

О ПРИМЕНЕНИИ ПОРЯДКА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ АКТОВ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ К АКТАМ, ОПРЕДЕЛЯЮЩИМ ЗНАЧЕНИЕ КАДАСТРОВОЙ СТОИМОСТИ ЗЕМЕЛЬНОГО УЧАСТКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ ЗЕМЕЛЬНОГО НАЛОГА

Рассматриваются вопросы распространения действия положений ст. 5 Налогового кодекса РФ на порядок вступления в силу актов земельного законодательства, анализируются правовые позиции судебной практики Конституционного Суда РФ, делается вывод о необходимости соблюдения двух условий для применения актов земельного законодательства для расчета земельного налога: истечение одного месяца на официальное опубликование акта и наступление первого числа очередного налогового периода (календарного года).

Ключевые слова: земельный налог, кадастровая стоимость.

О. А. Nogina

ON APPLICATION OF THE PROCEDURE OF ENTRY INTO FORCE OF LEGISLATIVE ACTS ON TAXES AND FEES TO THE ACTS DETERMINING THE CADASTRAL VALUE OF LAND FOR THE PURPOSES OF CALCULATING AND PAYING THE LAND TAX

The article considers the issues of extending the provisions of Article 5 of the Tax Code of the Russian Federation on the procedure of entry into force of the acts of land legislation and analyzes legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation. The author concludes about the necessity to meet two conditions in order to apply the acts of land legislation for calculating the land tax: expiry of one month for official publication of the act and the beginning of the first day of the next successive tax period (a calendar year).

Keywords: land tax, cadastral value.

В соответствии с положениями п. 1 ст. 391 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) налоговая база по земельному налогу определена законодателем как кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января г., являющегося налоговым периодом, определенная согласно п. 2 ст. 390 НК РФ в соответствии с земельным законодательством. Согласно п. 2 ст. 66 Земельного кодекса органы исполнительной власти субъектов РФ утверждают средний уровень кадастровой стоимости по муниципальному району (городскому округу), а в соответствии с п. 10 Правил проведения государственной кадастровой оценки земель, утв. Постановлением Правительства РФ от 8 апреля 2000 г. № 316 «Об утверждении Правил проведения государственной кадастровой оценки земель»,¹ органы исполнительной власти субъектов РФ по представлению территориальных органов Федерального агентства кадастра объектов недвижимости утверждают результаты государственной кадастровой оценки земель.

Таким образом, актами органов исполнительной власти субъектов РФ утверждаются значения кадастровой стоимости земельных участков (или правила их

Ногина Оксана Аркадьевна — доктор юридических наук, доцент, Санкт-Петербургский государственный университет, Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., 7/9; oksana_nogina1@mail.ru

Nogina Oxana Arkadyevna — doctor of legal sciences, associate professor, St. Petersburg State University, 7/9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation; oksana_nogina1@mail.ru

¹ СЗ РФ. 2000. № 16. Ст. 1709.

определения), применяемые в целях исчисления земельного налога и непосредственно влияющие на величину налоговой обязанности налогоплательщика.

Как неоднократно отмечал Конституционный Суд РФ (далее — КС РФ), применительно к актам законодательства о налогах и сборах требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию такого акта, но и к порядку введения его в действие. Этим обуславливается необходимость определения законодателем разумного срока, по истечении которого возникает обязанность каждого платить соответствующие налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из ст. 8 (ч. 1) и 34 (ч. 1) Конституции РФ.²

В связи с этим конституционные гарантии, предоставленные налогоплательщикам, предполагают особый порядок вступления в силу не только актов, непосредственно относящихся к законодательству о налогах и сборах, но и актов иной отраслевой принадлежности, если законодатель допускает их использование для целей налогообложения, — в той их части, в какой они влияют на содержание налоговой обязанности.³

В то же время Верховным Судом РФ (далее — ВС РФ)⁴ была сформирована противоположная правовая позиция, согласно которой на акты органов исполнительной власти, утверждающих результаты кадастровой оценки земель, не распространяются положения ст. 5 НК РФ в случаях исчисления земельного налога. По нашему мнению, подход подобного рода вряд ли можно признать приемлемым при разрешении споров по земельному налогу хотя бы потому, что при вступлении в силу указанных актов после срока уплаты авансовых платежей налогоплательщики не только будут вынуждены доплачивать дополнительные суммы авансовых платежей по земельному налогу, но и будут дополнительно обременены пеней (основания для списания которой законодатель в подобного рода ситуациях не устанавливает), фактически вызванной таким правовым регулированием, которое допускает принятие и вступление в силу нормативного акта органов государственной власти субъектов РФ без каких-либо временных ограничений, связанных с исполнением публичных имущественных обязанностей налогоплательщиков.

² См., напр.: *Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта “д” пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года “О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”», а также положений Закона Чувашской Республики “О налоге с продаж”, Закона Кировской области “О налоге с продаж” и Закона Челябинской области “О налоге с продаж” в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью “Русская тройка” и ряда граждан»* // СЗ РФ. 2001. № 7. Ст. 701.

³ *Определение КС РФ от 3 февраля 2010 г. № 165-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации»* // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 4.

⁴ См., напр.: *Определение ВС РФ от 3 марта 2010 г. № 31-Г10-1 «Об оставлении без изменения решения Верховного Суда Чувашской Республики от 9 декабря 2009 г., которым отказано в удовлетворении заявления о признании незаконными постановлений Кабинета Министров Чувашской Республики от 23 января 2008 г. № 12 “Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов Чувашской Республики” и от 28 января 2009 г. № 17 “О внесении изменений в постановление Кабинета Министров Чувашской Республики от 23 января 2008 г. № 12”»* // СПС «КонсультантПлюс».

Следует отметить, что и судебнo-арбитражная практика в свое время также не содержала единообразного подхода к рассматриваемой проблеме. Тем не менее большинство судебных решений по вопросам исчисления и уплаты земельного налога, связанным с проблемами опубликования и доведения до сведений налогоплательщиков новых данных о кадастровой стоимости, отклоняли доводы налогоплательщиков и их ссылки на положения ст. 5 НК РФ и содержали указание на то, что налогоплательщики должны были производить исчисление в соответствии с данными, утвержденными вновь принятым актом органов исполнительной власти субъекта РФ, вне зависимости от того, когда он вступил в законную силу. При этом мотивировка арбитражных судов сводилась к следующим основаниям:

1) нормативные правовые акты, регулирующие порядок определения кадастровой стоимости земельного участка, относятся к земельному законодательству РФ, и в связи с этим отклоняются доводы о возможности применения актов органов исполнительной власти лишь по истечении сроков вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, установленных ст. 5 НК РФ;⁵

2) положения п. 1 ст. 5 НК РФ не препятствовали налогоплательщику-организации определить налоговую базу и исчислить земельный налог самостоятельно в соответствии с главой 31 НК РФ на основе экономических показателей;⁶

3) налогоплательщик обладал достаточным количеством времени для правильного исчисления и своевременной уплаты земельного налога на основании данных, полученных из реестра;⁷

4) утвержденная кадастровая стоимость была фактически внесена в кадастр в соответствии с п. 4 ст. 17 Федерального закона от 2 января 2000 г. № 28-ФЗ «О государственном земельном кадастре» и доведена до сведения налогоплательщиков в соответствии с п. 14 ст. 396 НК РФ.⁸

Заметим, что в ряде судебных актов, отклоняющих требование налогоплательщиков по применению гарантий, установленных п. 1 ст. 5 НК РФ, с налогоплательщиков взыскивались не только суммы недоимки по земельному налогу, но и суммы пеней и штрафов, причиной которых являлась по сути своей неопределенность в понимании судов по вопросу о предельном сроке опубликования и вступления в силу акта органа исполнительной власти, утверждающего новые значения кадастровой стоимости.

Тем не менее, несмотря на подобные подходы, в судебнo-арбитражной практике имели место и иные судебные решения, в которых отмечалось, в частности, что налоговая база по земельному налогу не могла быть исчислена исходя из кадастровой стоимости, утвержденной в текущем налоговом периоде, и должна была применяться лишь со следующего налогового периода.⁹

С учетом сложившейся для налогоплательщиков неопределенной ситуации в связи с применением положений ст. 5 НК РФ к правовым актам органов

⁵ См., напр.: *Постановление* ФАС Западно-Сибирского округа от 31 марта 2011 г. № А46-4552/2010; *Постановление* ФАС Западно-Сибирского округа от 25 апреля 2012 г. по делу № А46-16055/2010 // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ См., напр.: *Определение* ВАС РФ от 1 октября 2010 г. № ВАС-10610/10 // Там же.

⁷ См., напр.: *Постановление* ФАС Московского округа от 30 января 2012 г. по делу № А40-5716/10-111-28 // Там же.

⁸ См., напр.: *Постановление* Восьмого арбитражного апелляционного суда от 12 июля 2010 г. по делу № А46-2622/2010 // Там же.

⁹ *Постановление* Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. № 4453/10 // Там же.

исполнительной власти субъектов РФ, утверждающих значения кадастровой стоимости земельных участков, КС РФ сформировал свою окончательную правовую позицию по этому вопросу в Постановлении от 2 июля 2013 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества “Омскшина”», согласно которой нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, который определен в НК РФ для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, т. е. с учетом положений ст. 5 НК РФ о начале нового налогового периода, который по земельному налогу составляет календарный год.

В целом соглашаясь с правовой позицией КС РФ, необходимо отметить, что сам законодатель в главе 31 НК РФ до принятия Федерального закона от 23 июля 2013 г. № 248-ФЗ стремился обеспечить максимальную определенность для налогоплательщиков в определении налоговой базы, вводя категорию доведения значений кадастровой стоимости до налогоплательщиков и налоговых органов. Речь идет, прежде всего, о положениях п. 12–14 ст. 396 НК РФ, согласно которым законодатель ранее устанавливал специальный порядок и сроки доведения до налогоплательщиков и налоговых органов, исчисляющих земельный налог для физических лиц, сведений о земельных участках, включая величину их кадастровой стоимости. Так, органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны были сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Согласно п. 14 ст. 396 НК РФ по результатам проведения государственной кадастровой оценки земель сведения о кадастровой стоимости земельных участков предоставлялись налогоплательщикам в порядке, определенном уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти. Заметим, что в прежней редакции указанного п. 14 ст. 396 НК РФ законодатель связывал такое информирование налогоплательщиков с конкретным сроком — не позднее 1 марта года текущего налогового периода.

Приведенные нормативные положения, которые законодатель в настоящий момент исключил, свидетельствовали о том, что применительно к доведению сведений о кадастровой стоимости земельных участков до участников налоговых отношений совершенно очевидно допускался некий «разумный» срок, который истекал после начала очередного налогового периода (т. е. после 1 января) вплоть до 1 февраля (или в старой редакции — до 1 марта). Вполне возможно, что установление таких особых сроков доведения сведений о кадастровой стоимости по состоянию на 1 января *после* начала налогового периода было связано с обеспечением окончательной определенности в значениях налоговой базы с учетом вновь утвержденных или измененных значений кадастровой стоимости, отраженных в реестре и вызванных различными причинами (изменение разрешенного использования, перевод в другую категорию земель и др.) в предыдущем налоговом периоде. Именно поэтому доведение до сведения налогоплательщиков и налоговых органов изменений в значениях кадастровой стоимости по состоянию на 1 января, учтенных в соответствующем реестре, являлось обязательным элементом

обеспечения определенности значений налоговой базы и осуществлялось после начала очередного налогового периода, но в пределах «разумного срока». Тем не менее в июле 2013 г. законодатель отказался от необходимости такого доведения сведений о кадастровой стоимости, исключив п. 11–13 ст. 396 НК РФ.

В то же время необходимо учитывать, что первый налоговый платеж (аванс за первый квартал) организации и индивидуальные предприниматели уплачивают до конца апреля, и если указанное обстоятельство рассматривалось бы во взаимосвязи с особым порядком и сроками доведения сведений о кадастровой стоимости до налогоплательщиков, то на момент исчисления и уплаты первого авансового платежа налогоплательщик (для физических лиц — налоговый орган) уже имел бы полную определенность в значениях кадастровой стоимости (налоговой базы).

Таким образом, в условиях действия прежнего законодательства, по нашему мнению, разумным сроком, гарантирующим права налогоплательщиков, в пределах которого возможно опубликование и вступление в силу актов органов государственной власти субъектов РФ, принятых до начала календарного года и утверждающих результаты кадастровой оценки земель, следовало признать не начало следующего календарного года, а 1 февраля текущего налогового периода (п. 12 ст. 396 НК РФ), установленного специальной нормой по отношению к положениям ст. 5 НК РФ. В то же время действие п. 1 ст. 5 НК РФ, предполагающее вступление в силу новых значений кадастровой стоимости с начала следующего календарного года, в полной мере должно было бы распространяться на те акты органов государственной власти субъектов РФ, которые были опубликованы и вступили в силу после установленного законодателем срока для доведения сведений о кадастровой стоимости, т. е. после 1 февраля текущего налогового периода.

Однако в условиях отмены особого порядка доведения кадастровой стоимости правовая позиция КС РФ о распространении правил ст. 5 НК РФ на нормативные положения, содержащиеся в актах земельного законодательства, является единственно приемлемой — в той мере, в какой акты земельного законодательства определяют формирование налоговой базы по земельному налогу и тем самым непосредственно интегрированы в нормативно-правовой механизм регулирования налоговых отношений. Указанные акты, устанавливающие значения кадастровой стоимости, не могут проявлять свое регулятивное воздействие в налоговой сфере по правилам, отличным от тех, которые установлены в отношении собственно актов законодательства о налогах и сборах, и, соответственно, они порождают юридически значимые последствия и подлежат применению для целей исполнения обязанности по уплате земельного налога начиная с того момента, который определяется в общем порядке, установленном на основании ст. 5 НК РФ. Иное означало бы возможность снижения конституционных гарантий прав налогоплательщиков исключительно по формальным основаниям, связанным с самой по себе отраслевой принадлежностью нормативных правовых актов, которые используются для целей налогообложения, что недопустимо.¹⁰

Статья поступила в редакцию 24 марта 2014 г.

¹⁰ *Постановление Конституционного Суда РФ от 2 июля 2013 г. 17-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Омскшина»* // СЗ РФ. 2013. № 28. Ст. 3882.