

# § ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Никиткова У. О.

## ОБ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРАКТИКИ МЕСТНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

**Аннотация.** В статье анализируются проблемы практики налогообложения по местным налогам и предлагаются пути решения проблем в целях укрепления самостоятельности местных бюджетов. Эффективность предоставления налоговых льгот по местным налогам до настоящего времени остается проблемным вопросом налогового законодательства. Предложения направлены на достижение экономического эффекта на территории, снижение дотационности муниципалитетов. Для достижения целей финансового укрепления муниципалитетов и повышения заинтересованности органов власти в развитии территорий необходим комплексный подход к созданию эффективного местного налогообложения. Предложения направлены на достижение экономического эффекта на территории, снижение дотационности муниципалитетов. Для достижения данных целей необходим комплексный подход к совершенствованию налогообложения на местном уровне. Одним из предложений автора является систематизация налоговых льгот, предоставляемых по местным налогам федеральными и местными органами. Эффективность предоставления налоговых льгот по местным налогам до настоящего времени остается проблемным вопросом налогового законодательства. Одобренными Правительством РФ в мае 2013 года «Основными направлениями налоговой политики РФ на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» предусмотрено продолжить работу по оптимизации налоговых льгот по местным налогам, повышению эффективности налогового администрирования. В целях укрепления налоговой базы муниципалитетов реформированию должны подвергнуться льготы, не имеющие экономического эффекта и не способствующие развитию налогового потенциала территорий.

**Ключевые слова:** местное самоуправление, местные бюджеты, местные налоги, финансовая самостоятельность, налоговые льготы, налоговые ставки, преференции, эффективность, налоговая база, налоговое администрирование.

**Review:** The author of the article analyzes problems arising in taxation based on local taxes and offers particular solutions of these problems in order to raise independency of local budgets. Efficiency of local tax exemptions has been the issue of concern in tax legislation up to the present. Recommendations made by the author are aimed at achieving economic benefit in a region and reducing the amount of subsidies usually received by municipal governments. In order to achieve financial stability of municipal governments and increase the interest of the federal government in developing regions, it is necessary to

*provide an integrative approach to improving the taxation system at the local level. One of the author's suggestions is to systematize local tax exemptions granted by both federal and local authorities. In May 2013 the Government of the Russian Federation approved of the 'Main trends in taxation policy for 2014 and for the target period of 2015 and 2016'. This document provides for further improvement of the system of local tax exemptions and increase of tax administration efficiency. In order to consolidate the profits tax base, it is necessary to reform exemptions that do not have any economic effect and do not contribute to the improvement of taxable capability of regions.*

**Keywords:** *local self-government, local budget, local taxes, financial independence, tax exemption, taxation rate, preferences, efficiency, taxable income (profits tax base), tax administration.*

Одним из приоритетных направлений современной налоговой политики России является ее пересмотр в пользу муниципалитетов, расширение финансовой самостоятельности и ресурсных возможностей местного уровня.

Для достижения целей финансового укрепления муниципалитетов и повышения заинтересованности органов власти в развитии территорий необходим комплексный подход к созданию эффективного местного налогообложения.

Особого внимания требует вопрос предоставления налоговых льгот по местным налогам федеральными и местными органами власти. Налоговые льготы — основной инструмент оптимизации уплаты налогов. Однако эффективность предоставления налоговых льгот по местным налогам до настоящего времени остается проблемным вопросом налогового законодательства.

Одобрены Правительством РФ в мае 2013 года «Основными направлениями налоговой политики РФ на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» предусмотрено продолжить работу по оптимизации налоговых льгот по местным налогам с одновременным повышением эффективности налогового администрирования<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов. Одобрены Правительством Российской Федерации 30 мая 2013 года.

В целях укрепления налоговой базы муниципалитетов реформированию должны подвергнуться льготы, не имеющие экономического эффекта и не способствующие развитию налогового потенциала территорий.

Следует отметить, что отдельные льготы, установленные федеральным законодательством, носят дискриминационный характер для местных бюджетов. Так, большое количество земель, которые могли бы являться источниками доходов муниципальных бюджетов, освобождены от уплаты земельного налога в результате принятых на федеральном уровне решений, при этом часть земель не учитывается как объект налогообложения.

В соответствии с действующим федеральным налоговым законодательством по земельному налогу предоставляется право на получение налоговой скидки, т. е. право уменьшить налоговую базу на не облагаемую налогом сумму в размере 10000 руб. для отдельных категорий налогоплательщиков определенных в п. 5 ст. 391 НК РФ. В соответствии со статьей 395 НК РФ предусмотрены налоговые освобождения для отдельных категорий плательщиков<sup>2</sup>. Например, в Рязанском регионе налоговые преференции, установленные федеральным законодательством, составля-

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции последующих законов).

ют в настоящее время около 5% всей суммы налога<sup>1</sup>.

Вместе с тем по отдельным видам налоговых льгот, предоставляемых в соответствии с федеральным законодательством, при их практическом применении возникают отдельные проблемы. В частности, в соответствии с федеральным законодательством, религиозные организации полностью освобождаются от уплаты земельного налога в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного либо благотворительного назначения, независимо от нахождения на данном земельном участке зданий, строений и сооружений иного назначения. Как показывает практика, данное положение не исключает возможности использования земельных участков, переданных указанным организациям, в коммерческих, а также в личных целях.

Право на полное освобождение от уплаты налога, исходя из норм закона, имеют и общероссийские общественные организации инвалидов в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности. Такая трактовка позволяет сохранять право на освобождение от уплаты налога и в случае, если расположенное на освобожденных от налогообложения земельных участках имущество передается в аренду. Кроме того, это также позволяет использовать право на освобождение от уплаты налога по земельному участку, на котором расположено здание коммерческой организации, созданной общественной организацией инвалидов.

Таким образом, положения предоставления преференций на федеральном уровне

дают возможность организациям на вполне законном основании не платить данный налог, что ведет к сокращению доходов местных бюджетов. Это не обеспечивает также и равенства участников экономических отношений перед налоговым законодательством и не способствует стимулированию рационального использования данными субъектами земельных ресурсов.

Необходимо решить вопрос о целесообразности пересмотра отдельных условий предоставления федеральным законодательством налоговых преференций. В частности, следовало бы в отношении религиозных организаций отменить налоговую льготу в форме освобождения от налогообложения по земельному налогу, предоставив возможность местным органам власти снижать такие ставки налога, например, до уровня ставок для земель, занятых жилым фондом.

По преференциям, предусмотренным для общероссийских общественных организаций инвалидов, возможно рассмотрение вопроса об отмене права на освобождение от уплаты земельного налога, если данным правом пользуются коммерческие организации, созданные общероссийскими общественными организациями инвалидов. Такой порядок применения преференций обеспечит равные условия хозяйствования и вместе с тем позволит в установленных законодательством случаях компенсировать расходы указанных организаций на уплату земельного налога<sup>2</sup>.

Для поддержания самостоятельности местных органов власти и их финансовых источников государство может платить земельный налог в бюджет муниципалитета за землю, находящуюся в государственной собственности, тем самым заменяя прямые дотации данным муниципалитетам. Такая

<sup>1</sup> Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам в Рязанской области (Форма № 5-НМ) за 2009–2012 гг. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)

<sup>2</sup> Никиткова У.О. Земельное налогообложение в России // *Налоги и налогообложение*. 2012. № 2 (92).

практика, например, активно используется в зарубежных странах (Финляндии и др.) и направлена на содействие повышению эффективности муниципального управления.

Следующим элементом земельного налога, требующим внимания, является порядок его исчисления, который при определенных условиях приводит к занижению налоговой базы муниципалитетов.

Корректировки требует порядок исчисления земельного налога в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства).

Пунктом 15 ст. 396 НК РФ в таких случаях исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента 2 к налоговой базе в течение трехлетнего срока строительства, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. Исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости<sup>1</sup>.

Данный порядок исчисления налога может стимулировать завершение жилищного строительства в намеченные сроки. Однако на практике возникают ситуации, когда налогоплательщики на законных основаниях могут занижать налоговую базу по земельному налогу.

Так организация или индивидуальный предприниматель может на законном основании приобрести небольшой участок земли для

строительства дома, а также другие участки рядом с ним. В таком случае налогоплательщик будет платить налог с коэффициентом 2 только за участок земли, который планируется для жилищного строительства, другие приобретенные участки зачастую не используются собственником. А после завершения строительства возможно объединить все приобретенные участки земли.

Другое злоупотребление законодательством возникает с выходом физического лица из общества, например, общества с ограниченной ответственностью с наделением имущества, например участка земли. Данная организация может строить на этой земле десять лет без применения коэффициентов. Так как согласно п. 16 ст. 396 НК РФ в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическим лицам для индивидуального строительства, исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента 2 по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости<sup>2</sup>.

В целях стимулирования налогоплательщиков к рациональному использованию земли и увеличения доходов местных бюджетов, необходимо изменить порядок исчисления суммы налога в отношении отдельных земельных участков. Установить социальный нормативный размер земельного участка, приобретенного (предоставленного) в собственность индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами для жилищного строительства. В отношении данного участка исчисление суммы налога

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции последующих законов).

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции последующих законов).

производить с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В течение периода, превышающего трехлетний срок строительства исчисление суммы налога производить с учетом коэффициента 4 вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков превышающих социальный нормативный размер исчисление суммы налога производить с учетом коэффициента 4 начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки.

В то же время, для налогоплательщиков — физических лиц по аналогии с юридическими лицами, применять порядок исчисления суммы налога с учетом социального норматива и трехлетнего срока для завершения строительства.

В связи с этим необходимо внесение соответствующих изменений в п.15, 16 ст. 396 НК РФ.

Данные предложения могут способствовать увеличению поступлений от земельного налога в местные бюджеты и укреплению собственной доходной базы муниципалитетов.

В отношении другого местного налога — налога на имущество физических лиц, следует отметить, что он имеет специфику в правовом регулировании, выражающейся в том, что действующий Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит отдельной главы, посвященной этому налогу, как это сделано в отношении других налогов и сборов. Основным источником федерального уровня по регулированию налога на имущество физических лиц является Закон Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц».

В соответствии со статьей 4 действующего закона РФ № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц» по налогу на имущество физических лиц предусмотрены налоговые освобождения для отдельных категорий граждан и имущества<sup>1</sup>. Например, в Рязанском регионе налоговые льготы, установленные федеральным законодательством, составляют в настоящее время порядка 40% всей суммы налога<sup>2</sup>. Кроме того, согласно п. 4. ст. 4 Закона № 2003–1, налоговые льготы и основания для их использования могут предоставляться также органами местного самоуправления. Налоговые льготы по налогу, установленные местным уровнем, в Рязанском регионе составляют около 1% всей суммы налога, поступившей в бюджет<sup>3</sup>.

Следует отметить, что законодательством не предусмотрена дифференциация предоставления льгот в зависимости от типа использования строения. В частности, согласно п. 2 ст. 4 Закона № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц» от уплаты налога полностью освобождаются пенсионеры. Таким образом, регистрация любого имущества, в том числе производственного назначения со значительными суммами инвентаризационной оценки, на пенсионеров дает родственникам — предпринимателям ощутимые налоговые послабления, которые приводят к злоупотреблениям нормами налогового законодательства. Во всяком случае, экономия на налоге при регистрации объекта недвижимости на пенсионера очевидна.

<sup>1</sup> О налогах на имущество физических лиц: Закон РФ от 09.12.1991 № 2003–1 (в редакции последующих законов)

<sup>2</sup> Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам в Рязанской области (Форма № 5-НМ) за 2009–2012 гг. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)

<sup>3</sup> Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам в Рязанской области (Форма № 5-НМ) за 2009–2012 гг. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)

Чтобы исключить злоупотребления, следовало бы внести изменения в Закон № 2003–1, предусматривающие предоставление льготы пенсионерам не по всем принадлежащим им строениям и помещениям, а только на жилое помещение.

Кроме того, можно предложить введение критерия назначения (для личного проживания, сдачи в аренду, коммерческого и торгового использования, промышленного использования и др.) имущества. Согласно данному критерию по каждому виду назначения могут применяться различные виды льгот.

В целях поддержания и развития отрасли строительства на местном уровне следует применять освобождение новостроек в период их строительства и на определенный срок после регистрации нового объекта. Одновременно необходимо предусмотреть увеличение суммы налога на имущество (через отмену льгот, повышение ставок), которое фактически не используется. Например, муниципальным органам власти предоставить право увеличивать ставки налога в 1,5–2 раза для собственников пустующей или второй жилой недвижимости. Предложение применимо и по отношению к собственникам земельных участков. Данный порядок будет способствовать более эффективному использованию объектов недвижимости и стимулированию заинтересованности муниципалитетов в проведении качественных работ по учету объектов налогообложения.

Изменения требует состав льготизируемых категорий граждан, перечень освобождаемого от налога имущества. Действующий порядок исчисления и взимания налога позволяет применять отдельные схемы уклонения от налогообложения и приводит к значительным недопоступлениям доходов в бюджеты муниципалитетов. В частности, необоснованным является отсутствие ограничений по количеству, размеру и назначению использования льготизируемого имущества для пенсионеров и дру-

гих категорий собственников, перечисленных в ст. 4 Закона РФ № 2003–1, за исключением творческих мастерских и других организаций культуры, а также садовых и дачных домиков.

Очевидно, что большинство предоставляемых льгот по рассматриваемым налогам не имеют экономического эффекта, а просто освобождают от уплаты налога налогоплательщиков.

С целью исправления данного положения возможно введение целевой направленности предоставления льгот, которые должны предоставляться приоритетно налогоплательщикам, развивающим экономическую деятельность муниципалитета.

Следовало бы также рассмотреть и вопрос целесообразности сохранения налоговых льгот по местным налогам, установленных федеральным законодательством отрасли в целях финансовой поддержки отдельных отраслей экономики. Достичь заданной цели, если эти отрасли нуждаются в финансовой поддержке государства, можно и другим путем — прямого бюджетного финансирования соответствующих организаций из федерального бюджета. Федеральный бюджет не понесет в данном случае финансовых потерь, поскольку соответственно уменьшится сумма субсидий бюджетам субъектам федерации. Вместе с тем, реализация данного предложения будет способствовать не только увеличению собственных доходов муниципалитетов, но и росту их финансовой самостоятельности и снижению дотационности.

Для привлечения на свои территории новых предприятий и предпринимателей местные органы власти должны иметь финансовые возможности создавать им льготные условия налогообложения. К примеру, освободить их на несколько лет от имущественных налогов, если они активизируют свою деятельность в данном муниципалитете. Кроме того, можно предложить создание городских предпринимательских зон с льготами по налогообложе-

нию, с этой целью начинающим свою деятельность предприятиям могут предоставляться кредиты и субсидии, оказываться активная поддержка малому бизнесу.

Перераспределение налоговых льгот должно способствовать развитию территорий в этом случае предоставляемые льготы будут эффективными и приобретут экономический смысл.

Развитие налоговой базы муниципалитетов, формирование привлекательного предпринимательского и инвестиционного климата на подведомственной территории не может быть реализовано без повышения эффективности налогового администрирования.

Для обеспечения самодостаточности местных бюджетов, повышения прозрачности формирования налогооблагаемой базы по местным налогам и налогового потенциала муниципальных образований следует передать администрирование поступлений по местным налогам на муниципальный уровень. С этой целью необходимо ввести специальную муниципальную должность — финансовый инспектор, а муниципальным образованиям предусмотреть средства на обеспечение их службы. Деятельность финансовых инспекторов также должна быть направлена на решение вопроса повышения эффективности налогового администрирования,

оказания помощи населению по вопросам налогообложения, регистрации прав собственности имущества и земельных участков, возникающих при взаимодействии с федеральными и региональными органами власти.

В этой связи необходимо внесение соответствующих изменений в статью 30 НК РФ: «Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, кроме местных налогов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей...».

Реализация предложенных мер, позволит значительно активизировать налоговую инициативу местных органов власти, повысит их заинтересованность в увеличении налогового потенциала подведомственных территорий и, как следствие, будет способствовать повышению уровня фискальной самостоятельности, эффективному экономическому развитию территорий.

### Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции последующих законов).
2. О налогах на имущество физических лиц: Закон РФ от 09.12.1991 № 2003-1 (в редакции последующих законов)
3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов. Одобрены Правительством Российской Федерации 30 мая 2013 года.
4. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам в Рязанской области (Форма № 5-НМ) за 2009–2012 гг. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)
5. Пансков В. Г. К вопросу о возможных направлениях налоговой политики // *Финансы*. 2012. № 5.
6. Никиткова У. О. Земельное налогообложение в России // *Налоги и налогообложение*. 2012. № 2 (92).
7. URL: <http://ifs.org.uk>

**References (transliterated)**

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast» vtoraya): Federal'nyi zakon ot 05.08.2000 № 117-FZ (v redaktsii posleduyushchikh zakonov).
2. O nalogakh na imushchestvo fizicheskikh lits: Zakon RF ot 09.12.1991 № 2003–1 (v redaktsii posleduyushchikh zakonov)
3. Osnovnye napravleniya nalogovoi politiki Rossiiskoi Federatsii na 2014 god i na planovyi period 2015 i 2016 godov. Odobreny Pravitel'stvom Rossiiskoi Federatsii 30 maya 2013 goda.
4. Otchet o nalogovoi baze i strukture nachislenii po mestnym nalogam v Ryazanskoi oblasti (Forma № 5-NM) za 2009–2012 gg. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)
5. Panskov V. G. K voprosu o vozmozhnykh napravleniyakh nalogovoi politiki // *Finansy*. 2012. № 5.
6. Nikitkova U. O. Zemel'noe nalogooblozhenie v Rossii // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2012. № 2 (92).
7. URL: <http://ifs.org.uk>