

УДК 349.4

*Е.П. Пельвицкая*

*Уральский государственный юридический университет  
(г. Екатеринбург)*

**К вопросу о ставке земельного налога в отношении земельных участков с видом разрешенного использования «для ведения садоводства» и «для ведения огородничества»**

*В статье рассматриваются вопросы применения налоговыми органами ставки земельного налога для земельных участков, имеющих вид разрешенного использования «для ведения садоводства» и «для ведения огородничества», если у налогоплательщика в собственности находится несколько аналогичных объектов.*

*Автором выявлены проблемы в правоприменительной практике, а также проанализирована судебная практика по данному вопросу, которая в настоящее время носит противоречивый характер. В ходе работы были проанализированы понятия «садовый» и «огородный», которые содержатся в отраслевом законодательстве.*

**Ключевые слова :** *земельный налог, ставка земельного налога, налогоплательщик, земельный участок «для ведения садоводства», земельный участок «для ведения огородничества», «прочие земельные участки».*

**Елизавета Петровна Пельвицкая** – кандидат экономических наук, доцент кафедры земельного и экологического права Уральского

государственного юридического университета. 620137, Российская Федерация, г. Екатеринбург, у. Комсомольская, д. 21. E-mail: [ecoland@usla.ru](mailto:ecoland@usla.ru).

**On the Question of the Land Tax Rate in Relation to Land Plots With the Type of Permitted use "For Gardening" and "For Gardening"**

*The article deals with the application of the tax authorities of the land tax rate for land plots that have the type of permitted use "for gardening" and "for gardening", if the taxpayer owns several similar objects.*

*The author identifies problems in law enforcement practice, as well as analyzes judicial practice on this issue, which is currently controversial. In the course of the work, the concepts of "garden" and "garden", which are contained in the industry legislation, were analyzed.*

**Keywords:** *land tax, land tax rate, taxpayer, land plot "for gardening", land plot "for gardening", "other land plots".*

**Elizaveta Pel'vitskaya** – candidate of economic sciences, assistant professor of the Land and Environmental law department, Ural State Law University. 620137, Russian Federation, Yekaterinburg, Komsomol'skaya str., 21. E-mail: [ecoland@usla.ru](mailto:ecoland@usla.ru).

**Для цитирования**

**Пельвицкая Е. П.** К вопросу о ставке земельного налога в отношении земельных участков с видом разрешенного использования «для ведения садоводства» и «для ведения огородничества» // Аграрное образование и наука. 2021. № 2. С. 10.

Одним из основных принципов земельного законодательства провозглашена платность землепользования, что дублирует положение о платности природопользования в целом. Как указано в земельном

законодательстве, формами платы за использование данного компонента природы, в настоящее время, являются земельный налог и арендная плата. Правовое регулирование порядка исчисления и уплаты земельного налога устанавливается Главой 31 Налогового Кодекса Российской Федерации. Исходя из того, что земельный налог отнесен к местным налогам, представительные органы муниципальных образований (законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) своими нормативными правовыми актами устанавливают данный налог на своей территории, регулируя налоговые ставки в пределах, предусмотренных налоговым законодательством, а также порядок и сроки его уплаты, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

В настоящее время земельный налог за земельные участки для целей садоводства, огородничества определен Налоговым кодексом РФ в размере 0,3 процента от кадастровой стоимости. Необходимо отметить что в отношении рассматриваемых земельных участков абзац четвертый подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса РФ изменен Федеральным законом от 15.04.2019 N 63-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статьей 9 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах». Норма, регулирующая ставку земельного налога за данные земельные участки в настоящее время звучит следующим образом «0,3 процента в отношении земельных участков не используемых в предпринимательской деятельности, приобретенных (предоставленных) для садоводства или огородничества, а также земельных участков общего назначения, предусмотренных Федеральным законом от 29 июля 2017 года № 217-ФЗ «О ведении гражданами садоводства и

огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Аналогичные нормы установлены большинством представительных органов муниципальных образований для данного вида использования земельных участков не только в отношении размера ставки, но и аналогичной формулировки «не используемых в предпринимательской деятельности...».

В правоприменительной практике возникли следующие проблемы в отношении исчисления земельного налога гражданам, имеющих несколько земельных участков с видом разрешенного использования « для ведения садоводства» или « для ведения огородничества ». Дело в том, что при исчислении земельного налога, в таких случаях, некоторые налоговые органы применяют для указанных земельных участков ставку 1,5 процента как для « прочих земельных участков».

Автор проанализировал ряд судебных решений по оспариванию собственниками, имеющих несколько садовых или огородных земельных участков , решений налогового органа о применении повышенной ставки земельного налога и убедился в отсутствии единообразия по таким делам. Так Чкаловским районным судом города Екатеринбурга рассмотрен административный иск (дело № 2а-1149/2021) о признании незаконным начисление земельного налога за садовые земельные участки исходя из ставки 1,5 процента в отношении принадлежащих гражданину нескольких объектов недвижимости одного вида разрешенного использования . Суть оспариваемого решения заключалось в том, что Инспекцией федеральной налоговой службы России по Свердловской области был произведен расчет земельного налога за 2019 год исходя из налоговой ставки 1,5 % предусмотренной для «прочих земельных участков». Основанием для принятия налоговым органом такого решения послужило то, что

гражданин имел в налоговый период значительное количество садовых земельных участков, не использует их по целевому назначению для выращивания сельскохозяйственных культур, ранее был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя, основным видом деятельности которого была продажа земельных участков, имеются объявления о продаже и осуществлена продажа указанных объектов недвижимости. Кроме того, налоговый орган указал, что данная позиция подтверждена судебными решениями ( Определения Верховного суда РФ от 29.02.2016г. № 305-КГ15-13502 по делу № А41-8191/2014, от 15.01.2018г. № 305-КГ17-20424 по делу № А41-9082/2016г., от 21.12.2018г. № 307-КГ18-20670 по делу № А66-16992/2017, от 30.10.2018 № 305-КГ18-16987 по делу № А41-80451/2017, где судами указано, что об использовании земельных участков в коммерческих целях свидетельствуют следующие обстоятельства:

- наличие в собственности множественности земельных участков;
- значительная общая площадь земельных участков ;
- подготовка земельных участков для реализации;
- реализация принадлежащих земельных участков.

Кроме того, административный ответчик указал, что в соответствии с п.2. ст.11. Налогового кодекса РФ физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей , возложенных на них Кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Следовательно, по мнению налогового органа, пониженные ставки земельного налога ( не более 0,3%) устанавливаются для физических лиц , непосредственно использующих землю в целях удовлетворения личных

потребностей и не может быть применена при исчислении земельного налога в отношении принадлежащих административному истцу земельных участков, а значит, примененная ставка в размере 1,5 процентов является законной в рассматриваемом случае. Аналогичные разъяснения даны в Письме ФНС России от 05.04.2019 N БС-4-21/6245@ "Об исчислении земельного налога в отношении земельных участков с видом разрешенного использования "для индивидуального жилищного строительства", используемых в предпринимательской деятельности" (вместе с <Письмом> Минфина России от 03.04.2019 N 03-05-04-02/23083 "Об исчислении земельного налога в отношении земельных участков с видом разрешенного использования "для индивидуального жилищного строительства", используемых в предпринимательской деятельности").

Гражданин в обоснование своих доводов указывал следующее: действительно он на протяжении какого-то времени был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя, однако за два года до спорного налогового периода прекратил предпринимательскую деятельность. Большое количество находящихся в собственности земельных участков административный истец обосновывает историей формирования земельных участков. Так в связи с изменением границы города Екатеринбурга, принадлежащий ему земельный участок был включен в границы города и изменилась категория земель с «земли сельскохозяйственного назначения» на «земли населенных пунктов». На вновь включенные в границы города земельные участки стали распространяться Правила Землепользования и застройки ГО- МО «город Екатеринбург» от 19.06.2018г. № 22/83, что потребовало от истца соблюдения градостроительных регламентов зоны СХ-3, устанавливающих максимально допустимую площадь одного земельного участка. Так для «садоводства» по градостроительному регламенту указанный размер земельного участка не должен превышать 2500 кв.м. Исходя из этого

административный истец был вынужден был образовать такое большое количество участков, чтобы не нарушить п.1 ст. 11.9 Земельного кодекса РФ. Критериев – количество земельных участков, по которым следует считать налогоплательщика осуществляющим предпринимательскую деятельность законодательством не установлено. Далее гражданин утверждал, что за весь 2019г. им был продан только один земельный ,что никак не подтверждает вывод суда о систематической продаже объектов . Критериев – количество земельных участков , по которым следует считать налогоплательщика осуществляющим предпринимательскую деятельность , законодательством также не установлено. Не допустимо смешивать понятие «предпринимательская деятельность» и «экономическая деятельность» , а продажа принадлежащих гражданам земельных участков является необходимостью, а не целью [Воронин, Чупина, Воронина 2020; Воронин, Круглов, Рушицкая 2021]. Также административный истец утверждал, что использует садовые земельные участки для целей отдыха и не совершал каких-либо недобросовестных действий, направленных на уклонение от уплаты налога в законно установленном размере исходя из ставки равной 0,3 процента в отношении принадлежащих ему садовых земельных участков.

Суд отказал гражданину в удовлетворении исковых требований по следующим мотивам: ранее гражданин на протяжении более двадцати лет имел статус индивидуального предпринимателя , дополнительным видом деятельности которого была покупка и продажа собственного недвижимого имущества, значительное (более 80) количество садовых земельных участков в собственности административного истца , периодическая продажа земельных участков, отсутствие доказательств того, что земельные участки приобретены и используются собственником для удовлетворения личных потребностей при ведении садоводства, по сути повторив доводы административного ответчика.

По поводу вывода суда о непредставлении доказательств об использовании административным истцом земельных участков для удовлетворения личных потребностей при ведении садоводства необходимо остановиться отдельно. Земельные участки классифицируются по правовому режиму, который не зависит от статуса собственника земли, а устанавливается на основании сведений о целевом назначении и виде разрешенного использования, содержащихся в Едином государственном реестре недвижимости. Классификатором видов разрешенного использования земельных участков утвержденным Приказом Минэкономразвития России от 01.09.2014 N 540 "Об утверждении классификатора видов разрешенного использования земельных участков" (Зарегистрировано в Минюсте России 08.09.2014 N 33995) так определены рассматриваемые земельные участки : «Ведение садоводства»: Осуществление отдыха и (или) выращивания гражданами для собственных нужд сельскохозяйственных культур; размещение для собственных нужд садового дома, жилого дома, хозяйственных построек и гаражей; Осуществление отдыха и (или) выращивания гражданами для собственных нужд сельскохозяйственных культур; « ведение огородничества»: размещение хозяйственных построек, не являющихся объектами недвижимости, предназначенных для хранения инвентаря и урожая сельскохозяйственных культур [Зезин, Постников, Колотов 2019].

Определение понятия «садовый земельный участок» и «огородный земельный участок» не раскрывается ни налоговым, ни земельным законодательством. Как следует из принципов налогового законодательства, понятия, не урегулированные Налоговым кодексом РФ, применяются исходя из их отраслевого законодательства. Данные понятия даны в ст.3 № 217-ФЗ от 29.07.2017г. «"О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные



акты Российской Федерации", где определен правовой режим садовых и огородных земельных участков. Так «садовый земельный участок» - земельный участок, предназначенный для отдыха граждан и (или) выращивания гражданами для собственных нужд сельскохозяйственных культур с правом размещения садовых домов, жилых домов, хозяйственных построек и гаражей; огородный земельный участок - земельный участок, предназначенный для отдыха граждан и (или) выращивания гражданами для собственных нужд сельскохозяйственных культур с правом размещения хозяйственных построек, не являющихся объектами недвижимости, предназначенных для хранения инвентаря и урожая сельскохозяйственных культур. Из данных определений следует, что указанные земельные участки предназначены не только исключительно для выращивания сельскохозяйственных культур, но и могут иметь самостоятельное назначение - для отдыха граждан без выращивания каких-либо растений. В соответствии со статьей 54 № 217-ФЗ виды разрешенного использования «садовый земельный участок», «для садоводства», «для ведения садоводства» содержащиеся в Едином государственном реестре недвижимости и (или) указанные в правоустанавливающих или иных документах, считаются равнозначными. Земельные участки, в отношении которых установлены такие виды разрешенного использования, являются садовыми земельными участками [Карпухин, Хомякова 2020].

Административный истец утверждал, что осуществляет использование своих земельных участков исключительно для отдыха, обратного административный ответчик не доказал и подтверждающих неиспользование имущества не представил.

Если обратиться к другой судебной практике, например, Апелляционное определение Свердловского областного суда от 2 сентября 2020 г. по делу № 33а-10920/2020 где суд указал следующее :«

Обстоятельства дела, в том числе непродолжительное владение административным истцом некоторыми из спорных земельных участков, как сами по себе, так и в совокупности с разъяснениями, данными в п. 8 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.07.2009 N 54 "О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога", не дают оснований для изменения порядка исчисления налога с применением ставки 0,3% в отношении тех земельных участков, которые не были реализованы административным истцом в 2018 году».

Согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данной обязанности корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию. Законодатель, уважая честь и достоинство граждан, ввел правило, по которому при толковании налоговых норм все неустранимые сомнения, неясности и противоречия актов в указанной сфере, должны толковаться в пользу налогоплательщика. По смыслу правовых позиций, неоднократно выраженных Конституционным Судом Российской Федерации, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговую обязанность следует, среди прочего, понимать как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога, а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания с обязанных лиц и вместе с тем правомерность деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения. Именно

соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам - осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет.

Из содержания Постановления Конституционного Суда РФ 28.02.2019 г. № 13-П следует, что, исходя из нормативного содержания принципа правового государства и конституционного принципа добросовестности, налогоплательщик не должен нести бремя неблагоприятных налоговых последствий, вызванных как неопределенностью положений законодательства, так и ненадлежащим применением норм государственными и муниципальными органами.

Таким образом, придание оспариваемому законоположению смысла, противоположного выявленному Конституционным Судом Российской Федерации, означало бы предоставление в нарушение требований статей 15 (часть 2), 18, 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации налоговым органам полномочий, позволяющих определять налоговую базу по налогу вопреки императивным положениям налогового законодательства и тем самым неправомерно ограничивать права налогоплательщиков, имеющих несколько земельных участков с видом разрешенного использования « для ведения садоводства» и « для ведения огородничества».

#### Список литературы

*Воронин Б. А., Чупина И. П., Воронина Я. В.* Экономико-правовое регулирование развития сельского хозяйства в современной России // Российское право: образование, практика, наука. 2020. № 6 . С. 22-26.

*Воронин Б.А., Круглов В.В., Рущицкая О.А. и др.* Правовое регулирование рационального использования и охраны земель в современной России: монография. Екатеринбург, 2021.

*Зезин Н.Н., Постников П.А., Колотов А.П. и др.* Научно обоснованная зональная система земледелия свердловской области: коллективная монография / Уральский федеральный аграрный научно-исследовательский центр УрО РАН. Екатеринбург, 2019.

*Карпухин М. Ю., Хомякова М. А.* Садовый участок как предмет договора купли-продажи в российском законодательстве: особенности сделки // Вестник биотехнологии. 2020. № 4 (25). С. 7.