

---

## *Вопросы конституционного, муниципального, административного и финансового права*

УДК 34; 336.22

### **ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН: СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ**

© Колосов Н. В., 2018

Иркутский государственный университет, г. Иркутск

Налоги являются важнейшим источником пополнения доходной части бюджетов большинства современных государств. В Российской Федерации и Республике Казахстан установлен и взимается земельный налог, но порядок его исчисления и уплаты имеет свои особенности. В обоих государствах существуют и применяются аналогичные кодифицированные правовые акты, регулирующие налоговые правоотношения. При этом наблюдается сходство в наименовании многих налогов (налог на добавленную стоимость, акцизы, земельный налог и т. д.), их элементов (объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка и т. д.). По земельному налогу в России и в Казахстане совпадают налогоплательщики, объект налогообложения, многие налоговые льготы, налоговый период, порядок уплаты налога. Отличия есть в определении налоговой базы, налоговых ставках. Особенностью налогообложения земельных участков в Республике Казахстан является наличие специального налогового режима для крестьянских или фермерских хозяйств на основе уплаты единого земельного налога, который распространяется на деятельность крестьянских или фермерских хозяйств по производству сельскохозяйственной продукции, при наличии на территории Республики Казахстан земельных участков на правах частной собственности и (или) землепользования. Единый земельный налог отчасти похож на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), предусмотренную Налоговым кодексом РФ. В статье сделан вывод о необходимости изучить опыт взимания земельного налога в Российской Федерации и в Республике Казахстан на предмет возможного заимствования положительных примеров правового регулирования указанного налога (например, по налоговым льготам, механизмам стимулирования рационального использования земельных участков).

*Ключевые слова:* земельный налог, единый земельный налог, Российская Федерация, Республика Казахстан, законодательство, объект налогообложения, земельный участок, налоговая база, налоговая ставка, налоговые льготы.

**В**ажнейшим источником пополнения доходной части бюджетов большинства современных государств выступают налоги. Формирование денежных фондов, за счет которых будут решаться разнообразные вопросы и реализовываться многочисленные функции в публичной сфере, — одна из основополагающих задач любого государства [1]. Не являются исключением из этого правила Российская Федерация и Республика Казахстан. В истории развития двух соседних стран есть много общего, но после распада Советского Союза государственное строительство в каждой из них пошло по своему пути. Национальное законодательство (в том числе в финансовой, налоговой сферах) развивалось с

учетом особенностей государственного устройства, закрепленного Конституциями Российской Федерации и Республики Казахстан. При этом в части налогообложения отдельных объектов наблюдается как сходство, так и отличие в подходах, применяемых в России и Казахстане. Площадь каждой страны весьма велика, и такой ценный природный ресурс, как земля, не мог остаться без внимания со стороны фискальных органов. Кроме того, «плата за землю независимо от ее вида способствует сохранению земельного фонда, улучшению качества и повышению плодородия почв как важнейшего природного ресурса, обеспечению рационального, эффективного и целевого использования земель» [2].

Поэтому в обеих странах установлен и взимается земельный налог, но порядок его исчисления и уплаты имеет свои особенности. В Российской Федерации земельный налог продолжает совершенствоваться, подтверждением чему является принятие Федерального закона от 28 декабря 2017 г. № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [3], по которому были освобождены от уплаты налога отдельные категории налогоплательщиков. По мнению А. А. Ялбуганова, налоговое законодательство Казахстана приблизило его налоговую систему к мировым стандартам [4]. В этой связи анализ зарубежного законодательного регулирования налогообложения земельных участков вызывает закономерный интерес и имеет научное и практическое значение.

Статья 57 Конституции Российской Федерации [5] и статья 35 Конституции Республики Казахстан [6] предусматривают обязанность платить законно установленные налоги и сборы. На основе этих конституционных положений в России был принят Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) [7], в Казахстане – Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (далее – НК РК) [8]. Таким образом, в обоих государствах существуют и применяются аналогичные кодифицированные правовые акты, регулирующие налоговые правоотношения. При этом наблюдается также сходство в наименовании многих налогов (налог на добавленную стоимость, акцизы, земельный налог и т. д.), их элементов (объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка и т. д.).

Земельный налог в Российской Федерации, относящийся к категории местных налогов, помимо НК РФ, регулируется еще и правовыми актами представительных органов местного самоуправления, а в городах федерального значения (Москва, Санкт-Петербург и Севастополь (далее – города федерального значения)) – законами указанных субъектов Российской Федерации [9]. В Республике Казахстан также существуют правовые акты, принимаемые в соответствии с НК РК. Так, решением малисхата г. Алматы от 17 февраля 2017 г. № 72 «О повышении базовой ставки земельного налога и ставки единого земельного налога на не используемые земли сельскохозяйственного назначения» [10] были в десять раз повышены ставки земельного налога на земли сельскохозяйственного

назначения в г. Алматы, не используемые в соответствии с земельным законодательством.

Налогоплательщиками земельного налога в России и Казахстане являются физические и юридические лица, имеющие объекты налогообложения.

В Республике Казахстан не признаются плательщиками налога государственные учреждения, государственные предприятия исполнительных учреждений уполномоченного государственного органа в сфере исполнения уголовных наказаний, религиозные объединения. Среди физических лиц от уплаты налога освобождены многодетные матери, удостоенные звания «Мать-героиня», отдельно проживающие пенсионеры, например, по земельным участкам, занятым жилищным фондом, придомовым земельным участкам, некоторые другие категории граждан. Особо следует отметить участников Великой Отечественной войны и приравненных к ним лиц. Они освобождены от уплаты земельного налога полностью в части перечисленных в НК РК земельных участков. В отличие от НК РК, налоговое законодательство Российской Федерации предусматривает для аналогичной категории граждан возможность уменьшения налоговой базы на величину кадастровой стоимости 600 квадратных метров площади земельного участка, тем самым вводя ограничение по снижению размера налогового бремени. Однако, учитывая, что со временем таких заслуженных людей в России становится, к сожалению, все меньше, следовало бы полностью освободить их от уплаты земельного налога, включив в перечень лиц, предусмотренный ст. 395 НК РФ. Конечно, они могут быть освобождены от уплаты налога представительными органами местного самоуправления (как это было сделано, например, в городском округе Балашиха [11]), но данный вопрос в силу его значимости лучше урегулировать в федеральном законодательстве.

Весьма интересно в ст. 498 НК РК решен вопрос об использовании права на освобождение от уплаты налога при передаче участков в пользование, доверительное управление или аренду. В данном случае лица, наделенные этим правом, становятся плательщиками налога.

В НК РФ субъектов, которые могут снизить налоговую базу или быть освобождены от уплаты налога, перечислено больше, что связано с необходимостью поддержки со стороны государства социально значимых организаций, людей с ограниченными возможностями, организаций, участвующих в важных экономических проектах, значительного числа других групп граждан и организаций.

Следует учитывать, что все льготы по земельному налогу в России можно разделить на две группы: во-первых, льготы, предусмотренные НК РФ, а во-вторых, льготы, установленные нормативными актами представительных органов местного самоуправления, законодательных органов власти городов федерального значения. В Иркутске Думой города льготы дополнительно предоставлены, например, органам местного самоуправления г. Иркутска, физкультурно-спортивным объединениям и физкультурно-спортивным организациям [12].

Объектом налогообложения в соответствии с НК РФ и НК РК выступает земельный участок (в Казахстане еще и земельная доля). Легальное понятие земельного участка дано, соответственно, в ст. 11.1 Земельного кодекса Российской Федерации [13] и в ст. 12 Земельного кодекса Республики Казахстан [14]. Необходимо учитывать, что правовое регулирование земельного налога в Российской Федерации носит комплексный характер и обеспечивается актами как налогового, так и земельного законодательства, которое используется для целей налогообложения, на что указал Конституционный Суд РФ в постановлении от 2 июля 2013 г. № 17-П [15].

Но в обеих странах есть участки, которые не относятся к объектам налогообложения. В России это, в частности, земельные участки, изъятые из оборота, некоторые земельные участки, ограниченные в обороте. В Республике Казахстан к таким участкам относятся земельные участки общего пользования населенных пунктов, земельные участки, занятые сетью государственных автомобильных дорог общего пользования, занятые под объекты, находящиеся на консервации по решению Правительства Республики Казахстан, земельные участки, приобретенные для содержания арендных домов, и некоторые другие земельные участки. Как видно из перечисленного, состав участков, не относящихся к объектам налогообложения, различен.

Подходы к определению налоговой базы в рассматриваемых странах серьезно отличаются. В России налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, а в Казахстане – как площадь земельного участка, земельной доли. Появление государственной кадастровой оценки, как отмечает В. А. Савиных, было связано с переходом к налогообложению земельных участков по рыночным показателям [16].

Ранее в России земельный налог на основании Закона РФ от 11 октября 1991 г.

№ 1738-I «О плате за землю» [17] также взимался исходя из площади земельного участка. Но затем в качестве налоговой базы была избрана кадастровая стоимость. Как отмечал комитет Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации по бюджету, федеральный закон, которым в НК РФ включалась новая глава о земельном налоге, создавал условия для перехода на современные экономические методы регулирования землепользования и осуществления фискальной политики в отношении землепользователей [18]. Тем не менее законопроект в первоначальной редакции из-за имеющихся недостатков Советом Федерации 10 ноября 2004 г. был отклонен [19].

Кадастровая стоимость определяется по состоянию на первое января года, который является налоговым периодом, в отношении каждого земельного участка.

В НК РК выделяется довольно большое количество налоговых ставок. Дифференциация проводится в зависимости от категории земель (качества почв) и цели их использования. Для земель сельскохозяйственного назначения, земель промышленности предусмотрены базовые налоговые ставки. Местным представительным органам власти дано право изменять налоговые ставки в сторону снижения или повышения по сравнению с базовыми ставками. Оздоровительные детские учреждения, государственные предприятия рыбновоспроизводственного назначения, некоторые другие организации, исчисляя налог, применяют к налоговым ставкам коэффициент 0,1, автономные организации образования – коэффициент 0. Еще одной особенностью установления налоговых ставок в Республике Казахстан является то, что они зависят от балла бонитета, т. е. от уровня экономической ценности земельного участка, тем самым определяется рыночная стоимость земельного участка. В России эту функцию выполняет кадастровая стоимость земельного участка, так как «кадастровая стоимость земель является главным критерием, определяющим экономическую эффективность их использования» [20].

Налоговые ставки в Российской Федерации по земельному налогу, в отличие от твердых налоговых ставок, предусмотренных НК РК, являются адвалорными. Они устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения). В статье 394 НК РФ предусмотрено две группы ставок, которые

запрещается превышать: 0,3 %, например, в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения, и некоторых других видов участков либо 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

Одним из достоинств российского законодательства в области налогообложения земельных участков является закрепление механизма, с одной стороны, стимулирующего налогоплательщиков строить жилые дома более оперативно, не допуская консервации недостроенных объектов, а с другой стороны, положительно влияющего на пополнение местных бюджетов. Так, если нарушаются предусмотренные п. 15, 16 ст. 396 НК РФ сроки государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости, то земельный налог уплачивается с применением повышающих коэффициентов.


Налоговый период по налогу в России и Казахстане — календарный год. Исчисление налога юридическими лицами в обоих государствах производится самостоятельно, для физических лиц (кроме индивидуальных предпринимателей и некоторых других лиц в Казахстане) налог рассчитывается налоговыми органами. Сроки платежа для юридических лиц в России устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения). По итогам отчетных периодов (первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года), если они не отменены представительным органом муниципального образования, законодательным органом власти городов федерального значения, происходит уплата авансовых платежей. Физические лица платят налог на основании налогового уведомления не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. В Республике Казахстан юридические лица обязаны исчислять и уплачивать текущие платежи равными долями не позднее 25 февраля, 25 мая, 25 августа, 25 ноября налогового периода. Физические лица уплачивают в бюджет земельный налог не позднее 1 октября года, следующего за отчетным налоговым периодом. Налоговая декларация представляется в России не позднее 1 февраля, а в Казахстане — не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Как видно из приведенного порядка уплаты налога в России и Казахстане, он не имеет каких-либо принципиальных отличий.

Особенностью налогообложения земельных участков в Республике Казахстан является возможность применения специального налого-

вого режима для крестьянских или фермерских хозяйств на основе уплаты единого земельного налога, который распространяется на деятельность крестьянских или фермерских хозяйств по производству сельскохозяйственной продукции (кроме подакцизной), при наличии на территории Республики Казахстан земельных участков на правах частной собственности и (или) землепользования.

Плательщики единого земельного налога освобождены от уплаты ряда налогов и других обязательных платежей (платы за эмиссии в окружающую среду, налога на транспортные средства, налога на имущество и др.). Для исчисления указанного налога объектом налогообложения является оценочная стоимость земельного участка. Она устанавливается соответствующим актом. Исчисление налога производится путем применения налоговой ставки к совокупной оценочной стоимости земельных участков.

Единый земельный налог отчасти напоминает предусмотренную НК РФ систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). Но в качестве объекта налогообложения вместо доходов, уменьшенных на величину расходов, для единого земельного налога до 1 января 2020 г. избрана стоимость земельного участка. Как представляется, такой подход к налогообложению сельскохозяйственных производителей вряд ли может быть применен в России, так как напрямую не связывает результаты деятельности по производству соответствующей продукции и обязанность по уплате налога, и, следовательно, скорее всего, не найдет поддержки у налогоплательщиков.

Подводя итог, необходимо отметить, что ученым и законодателям обоих государств есть смысл внимательно изучить опыт взимания земельного налога в Российской Федерации и Республике Казахстан на предмет возможного заимствования положительных примеров правового регулирования указанного налога (например, по налоговым льготам, механизмам стимулирования рационального использования земельных участков). 

1. См.: Васильева Н. В. Публичные доходы в Российской Федерации: финансово-правовой аспект / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., 2017. С. 5.

2. Нурматов М. М. Плата за землю: сравнительно-правовой анализ законодательства Республики Узбекистан и Российской Федерации // Журн. зарубеж. законодательства и сравнит. правоведения. 2017. № 3. С. 110.

3. Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

4. Ялбуганов А. А. Компаративный обзор законодательства о земельном налоге // Изв. высш. учеб. заведений. Правоведение. 1998. № 3. С. 59.

5. Собр. законодательства РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.
6. Ведомости Парламента Республики Казахстан. 1996. № 4. Ст. 217.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая : от 7 авг. 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
8. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс): Кодекс Республики Казахстан : от 25 дек. 2017 г. № 120-VI // Казахстан. правда. 2017. 26 дек. № 247.
9. См., например, О земельном налоге : закон г. Москвы от 24 нояб. 2004 г. № 74 // Вестн. Мэра и Правительства Москвы. 2004. № 67.
10. О повышении базовой ставки земельного налога и ставок единого земельного налога на не используемые земли сельскохозяйственного назначения : решение маллсхата г. Алматы от 17 февр. 2017 г. № 72 // Алматы Акшамы. 2017. 18 марта. № 34.
11. Об установлении земельного налога на территории городского округа Балашиха : решение Совета депутатов городского округа Балашиха Моск. обл. от 10 июня 2015 г. № 02/03 // Прил. к газ. «Факт». 2015. 18 июня. № 23/1; Факт. 2015. 9 июля. № 26.
12. Об установлении и введении в действие земельного налога и о Положении о земельном налоге на территории города Иркутска : решение Думы г. Иркутска от 23 нояб. 2005 г. № 004-20-180203/5 // Иркутск. 2005. 28 нояб. № 45.
13. Земельный кодекс Российской Федерации : от 25 окт. 2001 г. № 136-ФЗ // Собр. законодательства РФ. 2001. № 44. Ст. 4147.
14. Земельный кодекс Республики Казахстан: Кодекс Республики Казахстан : от 20 июня 2003 г. № 442 // Ведомости Парламента Республики Казахстан. 2003. № 13. Ст. 99.
15. 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» : постановление Конституционного Суда РФ от 2 июля 2013 г. № 17-П // Собр. законодательства РФ. 2013. № 28. Ст. 3882.
16. Савиных В. А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2017. С. 3.
17. Ведомости СНД и ВС РФ. 1991. № 44. Ст. 1424.
18. См.: информация о причинах отклонения федерального закона Советом Федерации Федерального Собрания Российской Федерации // КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : справочная правовая система.
19. См.: О федеральном законе «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» : постановление Совета Федерации Федерального Собрания РФ от 10 нояб. 2004 г. № 342-СФ // КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : справочная правовая система.
20. Суровцов М. М., Губаева Н. М., Клесова А. Ю. Земельный налог: проблемы исчисления по кадастровой стоимости земельного участка // Корпоратив. экономика. 2017. № 2. С. 68.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- Васильева Н. В. Публичные доходы в Российской Федерации: финансово-правовой аспект / Н. В. Васильева ; под ред. Е. Ю. Грачевой. — М. : Норма, 2017. — 304 с.
- Нурматов М. М. Плата за землю: сравнительно-правовой анализ законодательства Республики Узбекистан и Российской Федерации // Журн. зарубеж. законодательства и сравнит. правоведения. — 2017. — № 3. — С. 107–110.
- Савиных В. А. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости : автореф. дис. ...канд. юрид. наук / В. А. Савиных. — СПб., 2017. — 25 с.
- Суровцов М. М. Земельный налог: проблемы исчисления по кадастровой стоимости земельного участка / М. М. Суровцов, Н. М. Губаева, А. Ю. Клесова // Корпоратив. экономика. — 2017. — № 2. — С. 66–72.

Ялбуганов А. А. Компаративный обзор законодательства о земельном налоге // Изв. высш. учеб. заведений. Правоведение. — 1998. — № 3. — С. 55–60.

#### REFERENCES

- Vasilyeva N.V. Gracheva E.Y. (red.). *Publichnye dohody v Rossiskoi Federacii: finansovo-pravovoy aspect*. Moscow, Norma, 2017. 304 p. (in Russian)
- Nurmatov M.M. Plata za zemly: sravnitelno-pravovoy analiz zakonodatelstva Respubliki Uzbekistan i Rossiskoi Federacii. *Jurnal zarubeznogo zakonodatelstva i sravnitel'nogo pravovedeniya*, 2017, no 3, pp. 107-110. (in Russian)
- Savinyh V.A. Pravovoe regulirovanie gosudarstvennoy kadaastrovoy ozenki v aspekte nalogooblogeniya nedvigmosti. Sankt-Peterburg, 2017. 25 p. (in Russian)
- Surovzov M.M., Gubadeeva N.M., Klesova A.Y. Zemelnyi nalog: problemy ischisleniya po kadaastrovoy stoimosti zemelnogog uchastka. *Korporativnaya ekonomika*, 2017, no 2, pp. 66-72. (in Russian)
- Ylbuganov A.A. Komparativnyi obzor zakonodatelstva o zemelnom naloge. *Izvestiy vyschih uchebnyh zavedeniy. Pravovedenie*, 1998, no 3, pp. 55-60. (in Russian)

### Land Tax by the Legislation of the Russian Federation and the Republic of Kazakhstan: Comparative Legal Analysis

© Kolosov N. V., 2018

Taxes are an important source of replenishment of a profitable part of budgets of the majority of modern states. In the Russian Federation and the Republic of Kazakhstan installed and charged the land tax but the procedure of calculation and payment has the features. In both states there are and apply similar codified legal acts regulating the tax relations. At the same time a similarity in the name of many taxes (value added tax, excise duties, land tax, etc.), their elements (object of taxation, tax base, tax rate, etc.). Land tax in Russia and Kazakhstan coincide taxpayers, object of taxation, many tax benefits, tax period, procedure of tax payment. There are differences in the definition of the tax base, tax rates. Feature of a land value tax in the Republic of Kazakhstan is the presence of a special tax regime for farm households on the basis of payment of the single land tax, which applies to the activities of a farm or farms for crop production in the presence on the territory of the Republic of Kazakhstan land plots in private property rights and (or) land use. Single land tax is similar to the system of taxation for agricultural producers (uniform agricultural tax) under the tax code. The article made the conclusion about the necessity to study the experience of levying land tax in the Russian Federation and the Republic of Kazakhstan for the possible borrowing of positive examples of legal regulation of the specified tax (such as tax incentives, mechanisms to stimulate rational use of land).

**Key words:** land tax, uniform land tax, Russian Federation, Republic of Kazakhstan, legislation, object of taxation, land plot, tax base, tax rate, tax incentives.