

ПЕРСПЕКТИВЫ И НОВЫЕ ПУТИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

У. О. Никиткова

ЗЕМЕЛЬНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РОССИИ

Аннотация: В статье рассматривается история развития поземельного обложения в России с древнейших времен по настоящее время. С учетом исторического опыта вносятся рекомендации по совершенствованию земельного налогообложения в России.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, налоги, бюджеты, доходы, земельный налог, льготы, преференции, ставки, кадастр, налоговая база.

В настоящее время земельный налог является одним из основных источников собственных доходов местных бюджетов. Однако данный налог занимает сравнительно небольшую (около 2%) долю как в общем объеме налоговых поступлений консолидированного бюджета Российской Федерации, так и в налоговых доходах местных бюджетов (около 8%).

Неиспользованный доходный потенциал и нерешенность (до настоящего времени) многих проблем, связанных с налогообложением земли во многом обусловлены исторически.

Земельный налог в России имеет длительную историю становления.

Это один из налогов, элементы которого существовали с древнейших времен.

Первыми государственными образованиями Древней Руси были родовые общины, основывавшиеся на натуральном способе ведения хозяйства, определявшем натуральные формы налогов и повинностей. Феодалные отношения были еще слабыми. Князья не жаловали своей дружине земель и не заводили своего хозяйства, а облагали свободное и полусвободное население данью или оброком, в который входила плата за предоставление частному лицу право пользоваться казенной землей, различными угодьями. Наличие пашни и орудие пахоты входили в единицу обложения – «дым», распространенную в Киевской Руси. По мере развития сельского хозяйства, дающего значительную часть богатств, все большую ценность приобретала земля с работающим на

ней населением. Кто обладал такими землями, кто облагал смердов в свою пользу податями, тот увеличивал свои доходы, личные богатства, мощь, процветание своих семей, усиливал свою власть, свое влияние в обществе. Именно земля с каждым десятилетием становилась все большим богатством на Руси, как и в других зарубежных странах. В руки князя переходили лучшие пахотные земли, луга, леса, озера, рыбные ловли, пастбища. А свободные люди, которые раньше лишь уплачивали дань князю и более ничем не были с ним связаны, постепенно попадали от него в зависимость. Смердов привлекали к различным работам в хозяйстве князя. Так возникала их поземельная зависимость от господина. Однако на Руси объектом обложения земля становится с 11-12 вв.

По общему правилу для всех налогов, поземельный налог должен падать на чистый доход с земли. Способы определения дохода с земли в разное время в различных странах были разнообразны. Самый старый способ состоял в измерении земли и обложении по ее количеству.

В России единица обложения земли с 13 до середины 17 века называлась соха. Соха – это примерно 400 десятин в служилых землях и 300 десятин – в монастырских и церковных.

В различные периоды на отдельных территориях значение сохи неоднократно менялось. Под сохой могли понимать либо количество труда, либо размер обрабатываемой земли, либо самостоятельные хозяйственные единицы. Соха

распределялась на уравнительном и раскладном принципе. Первоначально земля облагалась по ее количеству, затем этот принцип изменился: земли стали разделять по их плодородию. Различалась соха доброй и соха худой земли¹. Для определения размеров сохи с разного качества земли существовал принцип – «плохое качество земли вознаграждается или прибавкой ее количества, или приравнивания ее количества к меньшему количеству четвертой лучшей земли»². Привилегиями при взимании податей пользовались монастыри.

К числу недостатков пососного обложения относились: нечеткость в распределении категорий налогоплательщиков, субъективизм в оценке доходности земельных участков, возможность значительных злоупотреблений при составлении писцовых книг. Система пососного обложения не учитывала текущих изменений в количестве плательщиков податей и объектов обложения.

С образованием Московского государства земельные отношения поднимаются на более высокий уровень развития. Налоговая система усложняется, однако налоговые нормы отсутствуют. Правительство использует большое разнообразие единиц обложения.

С целью упорядочить, упростить взимание налогов в 1676-1678 гг. по всему государству провели общую перепись населения и ввели новое обложение – налоги стали брать не с земли, а с каждого двора.

К началу 18 века в России сформировалась громоздкая и дорогостоящая налоговая система. Четкого выделения земельного налога не существовало. Фактически не учитывалась доходность земли. Одной из особенностей земельного налогообложения в этот период явилось сочетание комбинаций поземельного принципа с поимущественным.

Во второй половине 18 и начале 19 века главным налогом была установлена подушная подать. Таким образом, в данный период времени системы земельного налогообложения не существовало. Были предприняты отдельные меры, которые не учитывали имущественного состояния податного

населения, а казну наполняли путем увеличения объемов налога.

С 1843 по 1856 гг. правительством проводятся кадастровые мероприятия. Их целью было определение доходности казенных селений от земель, промыслов, лесов и др. Прежде всего, определялись площади земель, местных различий почв по названию, качеству, возделываемым культурам и среднему урожаю с каждого рода почвы. Составлялась таблица средней урожайности зерна в определенном районе. Затем составляли сводную таблицу для губернии, и определялся валовой доход, из которого исключались издержки производства и получали чистый доход с десятины по каждому качеству почв и определялся оклад оброчной подати.

В 1851 году Николай I принял Устав о земских повинностях, среди сборов, подлежащих обложению, была и земля. Сбор с земель был определен заранее и брался с десятины земли, не учитывая ее доходность. Налоги с земель давали около 70% поступлений по земским сборам³.

В эпоху царствования Александра II (1855-1881 гг.) земские сборы продолжают составлять главный источник дохода для удовлетворения земских потребностей.

С отменой крепостного права и началом земельной реформы - правительство Александра II пытается решить крестьянский и земельный вопросы, в связи с этим на новый уровень поднимается земельное законодательство.

Манифест и Положение 19 февраля 1861 года (общее положение о крестьянах, положение о выкупе и др.) декларировали отмену крепостной зависимости, установив право крестьян на земельный надел и порядок осуществления выкупных платежей за него. Крестьяне уплачивали казне рассроченные на 49 лет выкупные платежи⁴.

Был издан ряд Указов императора о прямых податях и поземельных сборах, многочисленные разъяснения Министерства финансов, государственных имуществ и внутренних дел о порядке взимания сборов. За период с 1865 по 1879 годы было принято более 300 различных докумен-

¹ Болотов С.А. Налоги Руси периода монгольского нашествия // Финансы. – 2011. - №2. - С. 45-49.

² Ключевский В.О. Сочинения в восьми томах. Курс русской истории. Том 3. М.: Издательство социально-экономической литературы, 1958. С. 217.

³ Ключевский В.О. Сочинения в восьми томах. Курс русской истории. Том 5. М.: Издательство социально-экономической литературы, 1958. С. 277.

⁴ Перевезенцев С. Россия. Великая судьба. М.: Белый город, 2006. С. 534.

тов о государственных и земских повинностях. Важным по значению в данное время также был налог – оброк (плата казенных крестьян за пользование землей).

Величина оброка устанавливалась для каждой губернии и распределялась земской управой между отдельными владельцами земли. Поземельные налоги представляют собой группу прямых реальных налогов, объектом обложения которыми являются участки земли или доходы от владения или использования земли.

Законом от 12 июня 1886 года оброчная подать была преобразована в выкупные платежи крестьян за землю, которые вместе с мирскими сборами давали госбюджету России основные земельные доходы. Так, например, по росписи до 1910 года было запланировано собрать государственных земельных сборов на сумму 25 млн. руб.

В ходе проводившихся либеральных реформ 60-х годов 19 века происходит становление и четкое выделение земельного налога. Увеличиваются поступления в государственный бюджет доходов от земельных налогов и платежей, связанных с землей.

Окончательное установление нового «государственного поземельного» налога происходит в 1875 году. Обложению данным налогом подлежали все земли, облагаемые на основе Устава о земских повинностях местными сборами, кроме казенных земель. Общая сумма налога с каждой губернии и области определялась (с утверждения министра финансов) умножением общего числа десятин подлежащей обложению земли на средний по губернии или области оклад налога с десятины удобной земли и леса, утверждаемый в законодательном порядке. В дальнейшем государство меняло размеры поземельного налога. В 1884 году Александр III издал закон о размерах поземельного налога, его величина колебалась от 1/4 копеек до 17 копеек с десятины⁵.

В период царствования Николая II (1894-1917 гг.) был уменьшен ряд налогов. Поземельный налог был снижен с 1896 года на 10 лет наполовину, а по тем губерниям, где половинный оклад превышал 5 копеек на десятину - до этого послед-

него предела. Предоставление этой льготы мотивировалось сельскохозяйственным кризисом⁶.

В конце 19 - начале 20 веков Россия имела достаточно стройную систему налогов и контроля за их поступлением. Однако значение государственного поземельного обложения в России было невелико. Одной из причин такой ситуации стало освобождение дворян от уплаты налогов, а крестьянские хозяйства были маломощные, также еще сохранялись крепостнические пережитки в деревне. В 1901 году доходы от поземельного обложения составили всего лишь 9,87 млн. руб.⁷

После Октябрьской революции 1917 года земельный налог наряду с другими налогами был отменен. Вместо него советское правительство вводит сельскохозяйственный налог. Общим для земельного и сельскохозяйственного налога являлся объект – земля. Для сельскохозяйственного налога устанавливались нормы доходности.

В 1953 году состоялась реформа сельскохозяйственного налога, в которой подоходное обложение заменено погектарным, при котором налог стали исчислять по твердым ставкам с площади земельного участка. Ставка налога составляла от 30 копеек до 2 рублей 20 копеек.

В начале 80-х гг. 20 века в связи с происходящими изменениями в действующей системе налогообложения, указом Президиума ВС СССР «О местных налогах и сборах» от 26 января 1981 года был введен ряд налогов, в состав которых вошел и земельный налог. Данный налог исчислялся с квадратного метра земельной площади по различным ставкам для отдельных групп поселений. От уплаты налога освобождался достаточно широкий круг юридических и физических лиц.

Дальнейшее развитие налогообложения земли связано с коренными изменениями в государственном устройстве страны и переходом к рыночной экономике.

Итак, на протяжении всей истории налогообложения земли практически всегда развивалось вместе с изменениями в политическом устройстве.

Царская Россия хотя и была аграрной страной, однако отдельного земельного налога не сущест-

⁵ История России с начала 18 века до конца 19 века / под ред. А.Н. Сахарова. Москва.: АСТ, 1996. С 85.

⁶ Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юристъ, 2001. С. 125.

⁷ Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юристъ, 2001. С. 123.

вовало, соответственно госбюджет недополучал средства от потенциально возможного источника дохода. Окончательное установление налога в России происходит во второй половине 19 века.

Наибольшая фискальная нагрузка на земельный налог наблюдалась в последней четверти 19 века, в связи с увеличением числа крестьян собственников земли и расширением числа налогоплательщиков. Однако большого дохода в госбюджет налог не принес.

В советский период осуществление земельных реформ было направлено лишь на разрешение продовольственной проблемы и мало затрагивало правовое решение земельных вопросов. Весьма низкой остается роль земельного налога в формировании финансовой базы местного самоуправления и в современной России.

Недостаточно высокая роль налога на протяжении истории (за исключением отдельных этапов) в том числе была связана с предоставлением значительных льгот по налогу для различных категорий плательщиков. Так в царской России от налогообложения полностью освобождались монастыри, налог не уплачивали дворяне. После революции 1917 года от уплаты местного земельного налога освобождался широкий круг юридических и физических лиц (колхозы, пенсионеры и т.д.). И в настоящее время законодательством также предусмотрены многочисленные освобождения от уплаты данного налога.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ гл. 31 по земельному налогу предоставляются: налоговые скидки (право уменьшить налоговую базу на не облагаемую налогом сумму в размере 10000 руб. для отдельных категорий налогоплательщиков), налоговые освобождения (для отдельных категорий плательщиков). Например, в Рязанской области налоговые преференции, установленные федеральным законодательством, составляют в настоящее время около 4% общей суммы налога. Кроме того, налоговые льготы могут предоставляться также представительными органами муниципальных образований. На протяжении трех последних лет такие льготы составляли в Рязанской области 26% общей суммы налога, поступившей в бюджет. Таким образом, общая сумма преференций, предоставленных в области организациям и физическим лицам, составляет порядка 30% общей суммы налога поступившей в бюджет.

Вместе с тем, отдельные положения предоставления преференций на федеральном уровне дают возможность организациям на вполне законном основании не платить данный налог, сокращая тем самым доходы местных бюджетов.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ ст. 395 право на полное освобождение от уплаты земельного налога имеют религиозные организации и общероссийские общественные организации инвалидов. Для религиозных организаций такое право предоставляется 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. Вместе с тем, как показывает практика, данное положение не исключает возможности использования земельных участков, переданных указанным организациям, в коммерческих, а также в личных целях.

Для общероссийских общественных организаций инвалидов право на полное освобождение от уплаты налога предоставляется в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности. Такая трактовка позволяет сохранять право на освобождение и в случае, если расположенное на освобожденных от налогообложения земельных участках имущество передается в аренду или используется в других коммерческих целях.

Следовательно, необходимо рассмотреть вопрос о целесообразности пересмотра отдельных условий предоставления федеральным законодательством налоговых преференций. В частности, в отношении религиозных организаций – предоставить возможность местным органам власти снижать ставки налога, например, до уровня ставок для земель, занятых жилым фондом. Вместе с тем отменить налоговую льготу в форме освобождения от налогообложения по земельному налогу.

По преференциям, предусмотренным для общероссийских общественных организаций инвалидов рассмотреть возможность отмены права на освобождение от уплаты земельного налога, если данным правом пользуются коммерческие организации, созданные общероссийскими общественными организациями инвалидов. Одновременно в определенных, установленных законодательством случаях, компенсировать расходы указанных

организаций на уплату земельного налога. Такой порядок применения преференций способен обеспечить равные условия хозяйствования.

Еще одной причиной недополучения бюджетами потенциально возможных доходов от земельного налога и нерационального использования земли, является высокая цена за земельные участки и землеустроительные работы. Такая ситуация существовала на протяжении отдельных исторических периодов и существует в настоящее время. Так в 1861 году крестьянам было предоставлено право на земельный надел, заплатив выкупные платежи, они становились его собственниками. Однако крестьяне за свои земельные участки переплачивали большие суммы, а сам процесс выкупа растянулся почти на полвека.

В 80-е гг. 20 века в соответствии с законом о купле-продаже земли население могло приобрести в собственность земельные участки, однако из-за высоких цен, стать собственниками земли смогли немногие. В основном землю приобрели состоятельные люди, которые не стали ее обрабатывать, что отрицательно сказалось на развитии сельского хозяйства страны.

В настоящее время стоимость земельных участков также как и проведение землеустроительных работ (составление кадастрового плана земельного участка, кадастровой выписки о земельном

участке, технического проекта на выполнение работ по межеванию участка, топографической съемки и других) находится на недоступном для многих людей уровне. Зачастую в связи с отсутствием свободных денежных средств, налогоплательщики не могут осуществить необходимую регистрацию своего права на находящиеся в их пользовании земельные участки. В результате налог не исчисляется и не уплачивается.

В целях полного учета земель и стимулирования вовлечения их в хозяйственный оборот представляется возможным рассмотреть вопрос о кредитовании населения на приобретение земельных участков под приемлемые проценты. А также рассмотреть возможности о предоставлении на федеральном уровне права на оценку объектов недвижимости комитетам по управлению муниципальным имуществом для отдельных категорий налогоплательщиков, в том числе в целях поддержки аграрного сектора экономики. На основании данной оценки можно будет производить начисление налога.

Вышеизложенные предложения по совершенствованию земельного обложения в России с учетом исторического опыта, как представляется, могли бы способствовать укреплению налогооблагаемой базы по земельному налогу и увеличению поступлений от налога в местные бюджеты.

Библиография:

1. Болотов С.А. Налоги Руси периода монгольского нашествия // Финансы. 2011. №2. С. 45-49.
2. История России с начала 18 века до конца 19 века / под ред. А.Н. Сахарова. М.: АСТ, 1996. 330 с.
3. Ключевский В.О. Сочинения в восьми томах. Курс русской истории. Том 3. М.: Издательство социально-экономической литературы, 1958. 425 с.
4. Ключевский В.О. Сочинения в восьми томах. Курс русской истории. Том 4. М.: Издательство социально-экономической литературы, 1958. 421 с.
5. Ключевский В.О. Сочинения в восьми томах. Курс русской истории. Том 5. М.: Издательство социально-экономической литературы, 1958. 500 с.
6. Налоги и налогообложение / под. ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2007. 496 с.
7. Никиткова У.О. Совершенствование земельного налога // Финансы. 2011. №4. С. 62-64.
8. Никиткова У.О. Повышение роли налогов в обеспечении финансовой самостоятельности местных бюджетов // Финансы. 2009. №10. С.25-29.
9. Перевезенцев С. Россия. Великая судьба. М.: Белый город, 2006. 704 с.
10. Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юристъ, 2001. 432 с.

References (transliteration):

1. Bolotov S.A. Nalogi Rusi perioda mongol'skogo nashestvija // *Finansy*. 2011. №2. S. 45-49.
2. Istorija Rossii s nachala 18 veka do konca 19 veka / pod red. A.N. Saharova. M.: AST, 1996. 330 s.
3. Kljuhevskij V.O. Sochinenija v vos'mi tomah. Kurs russkoj istorii. Tom 3. M.: Izdatel'stvo social'no-ekonomicheskoj literatury, 1958. 425 s.
4. Kljuhevskij V.O. Sochinenija v vos'mi tomah. Kurs russkoj istorii. Tom 4. M.: Izdatel'stvo social'no-ekonomicheskoj literatury, 1958. 421 s.
5. Kljuhevskij V.O. Sochinenija v vos'mi tomah. Kurs russkoj istorii. Tom 5. M.: Izdatel'stvo social'no-ekonomicheskoj literatury, 1958. 500 s.
6. Nalogi i nalogooblozhenie / pod. red. M.V. Romanovskogo, O.V. Vrublevskej. SPb.: Piter, 2007. 496 s.
7. Nikitkova U.O. Sovershenstvovanie zemel'nogo naloga // *Finansy*. 2011. №4. S. 62-64.
8. Nikitkova U.O. Povyshenie roli nalogov v obespechenii finansovoj samostojatel'nosti mestnyh bjudzhetov // *Finansy*. 2009. №10. S.25-29.
9. Perevezencev S. Rossija. Velikaja sud'ba. M.: Belyj gorod, 2006. 704 s.
10. Tolkushkin A.V. Istorija nalogov v Rossii. M.: Jurist#, 2001. 432 s.