

УДК 336.226.212.1

Порядок расчета земельного налога при изменении кадастровой стоимости и налоговой ставки в течение года

Павлова А.А.,
специалист по налогообложению
Департамента налогового и правового консалтинга,
Объединенные консультанты ФДП
129164, Москва, Проспект Мира, д. 124, корп. 15
E-mail: a_pavlova@fdp.ru

В соответствии с действующим законодательством организации – владельцы земельных участков обязаны исчислять и уплачивать земельный налог исходя из кадастровой стоимости принадлежащего им участка. При этом в силу прямого указания закона кадастровая стоимость должна быть определена не на произвольную дату либо дату расчета налога, а на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Подобный порядок расчета является удобным, если стоимость земли и ее назначение не изменяются в течение года. Однако на практике нередки случаи, когда по тем или иным причинам кадастровая стоимость участка и (или) налоговая ставка пересматриваются. Нужно ли при этом производить пересчет земельного налога?

Ответ на этот вопрос зависит от целого ряда факторов.

Ключевые слова: земельный налог; кадастровая стоимость; налоговая база.

Procedure for calculating land tax in the change of inventory value and tax rate for the year

Pavlova A.,
Tax manager
Department of Tax and Legal Consulting,
United Consultants FDP
129164, Moscow, Prospekt Mira, 124, bldg. 15
E-mail: a_pavlova@fdp.ru

In accordance with applicable law organizations - land owners are obliged to calculate and pay the land tax based on the cadastral value of land. By virtue of the direct instructions of the law cadastral value should be

determined not by an arbitrary date or the date of calculation of the tax, but for January 1st of the year of the tax period.

A similar order of calculation is convenient if the value of land and its purpose is not changed during the year. However, in practice there are cases when, for some reason, the cadastral value of the land and (or) the tax rate is revised. Is it necessary in this case to recalculate this land tax?

The answer to this question depends on several factors.

Key words: *land tax; cadastral value; tax base.*

Кадастровая стоимость земельного участка может изменяться в результате перевода земель из одной категории в другую или изменения вида разрешенного использования земельного участка, в результате установления судом рыночной стоимости земельного участка и внесения такой стоимости в государственный кадастр недвижимости в качестве кадастровой стоимости, а также в результате исправления технических ошибок, допущенных при внесении сведений в государственный кадастр.

При этом корректировка цены земельного участка может устанавливаться на 1 января отчетного года, то есть носить ретроспективный характер, либо на какую-либо другую дату в течение отчетного года. Изменение стоимости может происходить как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения.

При изменении кадастровой стоимости в сторону увеличения независимо от причин такого изменения Минфин России в письме от 05.09.2013 № 03-05-05-02/36540 рекомендует новую кадастровую стоимость применять в целях определения налоговой базы по земельному налогу по состоянию на 1 января года, следующего за налоговым периодом, в котором были внесены такие изменения в кадастр.

Таким образом, если увеличение кадастровой стоимости не связано с изменением категории земель либо вида разрешенного использования (то есть налоговая ставка в течение налогового периода не изменялась), то производить пересчет земельного налога в текущем налоговом периоде не следует, поскольку подобное привело бы к ухудшению положения налогоплательщика.

Исключением является ситуация, при которой увеличение кадастровой стоимости произошло вследствие исправления допущенных при внесении сведений в государственный кадастр технических ошибок, что зафиксировано судебным решением.

В этом случае, даже если кадастровая стоимость земельного участка изменена по состоянию на 1 января года (ретроспективно), земельный налог необходимо исчислять исходя из новой стоимости земельного участка, скорректировав налоговые обязательства. Такой позиции придерживаются арбитражные суды и ФНС России.

Пример 1. *На основании судебного решения, вынесенного 01.07.2013, исправлена техническая ошибка, допущенная органами кадастрового учета в отношении земельного участка, отнесенного к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в г. Москве, принадлежащего ООО «Альфа», в связи с неверным применением удельного показателя кадастровой стоимости земли на единицу площади.*

Кадастровая стоимость земельного участка увеличена с 10 000 000 руб. до 20 000 000 руб., при этом в силу прямого указания в тексте судебного решения изменения в кадастр внесены с 1 января 2013 г.

Порядок расчета: до вступления в силу судебного решения авансовые платежи по земельному налогу исчислялись ООО «Альфа» в размере 7500 руб. за квартал (10 000 000 руб. × 0,3% × 0,25).

После вступления в силу решения суда налогоплательщику следует пересчитать налоговые обязательства из расчета 20 000 000 руб. × 0,3% × 0,25 и доплатить разницу в сумме 7500 руб. за I и II квартал 2013 г. в бюджет.

Авансовые платежи за III квартал 2013 г. и за налоговый период 2013 г. ООО «Альфа» следует исчислять исходя из кадастровой стоимости в размере 20 000 000 руб. и рассчитывать в размере 15 000 руб. за квартал.

Если кадастровая стоимость земельного участка уменьшилась, при расчете земельного налога с момента, когда оформлены подтверждающие документы, применение другой кадастровой стоимости возможно при условии, что она соответствует показателю, установленному на начало года местными органами власти.

Подобная точка зрения высказана в постановлениях Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 № 7701/12; 28.06.2011 № 913/11; постановлении Седьмого арбитражного апелляционного суда от 06.12.2013.

Кроме того, если изменение категории земель либо вида разрешенного использования привело к изменению налоговой ставки, при расчете налога с момента такого изменения (независимо от того, увеличилась либо уменьшилась кадастровая стоимость земли или сама налоговая ставка) необходимо применять новую ставку.

В письме от 13.04.2013 № 03-05-04-02/7507 Минфин России рекомендует рассчитывать земельный налог или авансовый платеж по нему с учетом коэффициента, определяемого как отношение количества полных месяцев, в течение которых земельный участок оценивался по той или иной кадастровой стоимости, к их полному числу в налоговом или отчетном периоде. При этом к полному месяцу приравнивается месяц, в котором та или иная кадастровая стоимость (налоговая ставка) применялась более пятнадцати дней.

В отчетном периоде, когда произошли изменения, а также при исчислении налога за год в расчете участвуют разные кадастровые стоимости и различные коэффициенты; в оставшиеся после изменений отчетные периоды до окончания календарного года авансовые платежи по налогу рассчитываются исходя из новой стоимости и новой ставки.

Для расчета земельного налога с учетом поправочного коэффициента может быть применена следующая формула:

$$H = Kc \times Ct \times Kf,$$

где H – величина налога;

Kc – кадастровая стоимость;

Ct – ставка налога;

Kf – коэффициент.

В числитель для расчета коэффициента подставляется количество полных месяцев, оставшихся до конца квартала (при расчете авансового платежа) или года (при вычислении налога) после изменения стои-

мости земли либо ставки налога, а в знаменатель – число 3 (для отчетного периода) или 12 (для налогового периода).

Пример 2. ООО «Омега» 12.06.2013 получило документы, на основании которых изменилась категория принадлежащего ей земельного участка №1, расположенного на территории г. Москвы. До 12.06.2013 данный земельный участок относился к категории земель сельскохозяйственного назначения и оценивался в 10 000 000 руб., после указанной даты участок был переведен в категорию прочих земель с кадастровой стоимостью 15 000 000 руб.

17.07.2013 изменилась категория принадлежащего ООО «Омега» земельного участка №2, расположенного на территории г. Москвы, – из категории земель, используемых для эксплуатации спортивных сооружений, он был переведен в категорию прочих земель, кадастровая стоимость участка не изменилась и составляла 2 000 000 руб.

ООО «Омега» перевело 20.10.2013 из категории прочих земель в категорию земель сельскохозяйственного назначения земельный участок №3, расположенный на территории г. Москвы. При этом кадастровая стоимость земельного участка уменьшилась с 10 000 000 руб. до 5 000 000 руб.

Порядок расчета: в отношении земельного участка №1 произошло как увеличение кадастровой стоимости, так и увеличение налоговой ставки. Для расчета земельного налога при увеличении кадастровой стоимости участка в течение налогового периода применяется кадастровая стоимость, установленная на 1 января года, то есть в рассматриваемом случае – 10 000 000 руб.

Налоговая ставка определяется в зависимости от категории земель на дату расчета авансового платежа либо налога, таким образом, при изменении категории земель необходимо применять новую налоговую ставку с учетом поправочного коэффициента.

В рассматриваемом случае изменения произошли 12.06.2013 (до есть до 15-го числа месяца), поэтому число полных месяцев применения ставки 0,3% (для земель сельскохозяйственного назначения) составит 5 месяцев, коэффициент для исчисления налога за год составит 0,42 (5/12); за II квартал – 0,67 (2/3).

Новая ставка 1,5% (для прочих земель) будет применяться 7 полных месяцев, коэффициент для расчета налога за год составит 0,58 (7/12), за II квартал – 0,33 (1/3).

Следовательно, за первые 5 месяцев сумма налога в отношении земельного участка №1 составит 12 600 руб. (10 000 000 руб. × 0,3% × 0,42), а за последующий период – 87 000 руб. (10 000 000 руб. × 1,5% × 0,58).

Общая сумма налога за год составит 99 600 руб.

Для квартальных авансовых платежей расчет осуществляется следующим образом:

— за I квартал – 7500 руб. (10 000 000 руб. × 0,3% × 0,25);

— за II квартал – 17 400 руб. (10 000 000 руб. × 0,3% × 0,67 × 0,25) + (10 000 000 руб. × 1,5% × 0,33 × 0,25);

— за III квартал – 37 500 руб. (10 000 000 руб. × 1,5% × 0,25).

В отношении земельного участка №2 увеличилась только налоговая ставка.

При расчете поправочного коэффициента месяц изменения ставки относится к полному месяцу применения ставки 0,3%, так как изменение произошло после 15-го числа.

Таким образом, в отношении ставки 0,3% коэффициенты составят: 0,58 (7/12) за год и 0,33 (1/3) за III квартал.

В отношении ставки 1,5% коэффициенты составят: 0,42 (5/12) за год и 0,67 (2/3) за III квартал.

За первые 7 месяцев сумма налога в отношении земельного участка №2 составит 3480 руб. ($2\,000\,000 \text{ руб.} \times 0,3\% \times 0,58$), а за последующий период – 12 600 руб. ($2\,000\,000 \text{ руб.} \times 1,5\% \times 0,42$).

Общая сумма налога за год составит 16 080 руб.

Для квартальных авансовых платежей расчет осуществляется следующим образом:

- за I квартал – 1500 руб. ($2\,000\,000 \text{ руб.} \times 0,3\% \times 0,25$);
- за II квартал – 5520 руб. ($2\,000\,000 \text{ руб.} \times 0,3\% \times 0,33 \times 0,25$) +
+ ($2\,000\,000 \text{ руб.} \times 1,5\% \times 0,67 \times 0,25$);
- за III квартал – 7500 руб. ($2\,000\,000 \text{ руб.} \times 1,5\% \times 0,25$).

В отношении земельного участка №3 произошло уменьшение кадастровой стоимости и налоговой ставки. Начиная с 20.10.2013 ООО «Омега» вправе применять при расчете налога как пониженную ставку, так и новую кадастровую стоимость.

Поправочный коэффициент в отношении ранее установленной кадастровой стоимости для расчета налога составит 0,83 (10/12); в отношении новой кадастровой стоимости – 0,17 (2/12).

За первые 10 месяцев сумма налога в отношении земельного участка №3 составит 124 500 руб. ($10\,000\,000 \text{ руб.} \times 1,5\% \times 0,83$), а за последующий период – 2550 руб. ($5\,000\,000 \text{ руб.} \times 0,3\% \times 0,17$).

Общая сумма налога за год составит 127 050 руб.

При этом авансовые платежи за I, II, III кварталы рассчитываются исходя из прежней стоимости и налоговой ставки – в размере 37 500 руб. ($10\,000\,000 \text{ руб.} \times 1,5\% \times 0,25$).

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 20.04.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Закон г. Москвы от 24.11.2004 № 74 «О земельном налоге» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12137774/#ixzz2yNJJЕokW3>.
3. Письма Минфина России от 05.09.2013 № 03-05-05-02/36540; 16.07.2013 № 03-08-04-02/27809; 15.03.2012 № 03-05-05-02/15; 13.03.2013 № 03-05-04-02/7507 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 03.02.2010 № 165-О-О [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.06.2009 по делу № А56-54160/2008 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Постановление Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 № 7701/12 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Постановление Президиума ВАС РФ от 28.06.2011 № 913/11 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 06.12.2013 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Письмо ФНС России от 25.01.2013 № БС-4-11/959 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.