

УДК 347.73

DOI 10.24147/2542-1514.2019.3(4).51-62



ПРАВОВЫЕ КОЛЛИЗИИ УСТАНОВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ПО ЗЕМЕЛЬНОМУ НАЛОГУ (НА ПРИМЕРЕ СВОБОДНОГО ПОРТА ВЛАДИВОСТОК)

С.М. Миронова*Волгоградский государственный университет, г. Волгоград, Россия***Информация о статье**

Дата поступления –

18 октября 2019 г.

Дата принятия в печать –

20 ноября 2019 г.

Дата онлайн-размещения –

20 декабря 2019 г.

Ключевые слова

Земельный налог, налоговая льгота, муниципальное образование, полномочия, Свободный порт Владивосток, резидент, территория с особым экономическим статусом, освобождение от уплаты налога

На примере Свободного порта Владивосток (СПВ) проводится анализ установления муниципальными образованиями, входящими в состав территории с особым экономическим статусом, льгот по земельному налогу для резидентов. Все муниципальные образования, входящие в состав СПВ, разделены на три группы: 1) где установлена льгота по земельному налогу; 2) где подобная льгота не установлена; 3) где установлена нулевая ставка по земельному налогу. Делается вывод о необходимости закрепления общего перечня льгот на территории СПВ Налоговым кодексом РФ с возможностью расширения таких льгот на региональном и муниципальном уровне с учетом местных особенностей.

LEGAL COLLISIONS FOR ESTABLISHING TAX BENEFITS ON LAND TAX (THE EXAMPLE OF THE FREE PORT OF VLADIVOSTOK)

Svetlana M. Mironova*Volgograd State University, Volgograd, Russia***Article info**

Received –

2019 October 18

Accepted –

2019 November 20

Available online –

2019 December 20

Keywords

Land tax, tax incentive, municipality, powers, Free Port of Vladivostok, residents, territory with special economic status, tax exemption

The subject. The analysis of the establishment of land tax benefits for residents of the Free Port of Vladivostok by municipalities is carried out.

The purpose of the article is to determine the feasibility of establishing land tax benefits for residents of the Free Port of Vladivostok (FPV) by the municipalities themselves or to confirm the need for federal regulation of the establishment of such benefits by the Tax Code of the Russian Federation.

The methodology of the study includes the analysis of municipal legal acts on the establishment of land taxes in municipalities that are parts of the FPV.

The main results and scope of their application. Due to the limitation of powers of municipalities located in territories with special legal status, one of the powers that such municipalities exercise is the establishment of local taxes and fees, as well as local tax benefits for residents of such territories. In most cases, such benefits provided at the federal level, so municipalities only “exercise the will” of the federal legislator by imposing a local tax on their territory.

Due to the absence of federal regulation, tax benefits on local taxes will be established at the discretion of local authorities, which may lead to competition and unequal economic conditions for residents. So, for residents of the Free Port of Vladivostok (which includes 22 municipalities located in five constituent entities of the Russian Federation) in the absence of federal regulation, the municipal entities themselves will establish land tax benefits, which in practice leads to differentiation in the payment of land tax in the territory of the Free Port of Vladivostok. All municipalities that are parts of the FPV are divided into three groups: 1) a land tax exemption has been established in the municipalities of the first group; 2) the municipalities of the second group has not established a land tax benefit; 3) the municipalities of the third group have a zero land tax rate. It is necessary to establish a common list of benefits on the territory of the FPV by the Tax Code of the Russian Federation

with the possibility of expanding such benefits at the regional and municipal levels, taking into account local characteristics.

Conclusions. Municipalities establish the land tax benefits in different ways, and such situation leads to an unequal economic situation for residents of FPV. In order to remove competition between municipalities and due to the significance of the goals that the state sets for itself, creating territories with special economic status, it seems necessary to establish a typical list of benefits on such territories at the federal level by the Tax Code of the Russian Federation with the possibility of expanding such benefits at regional and municipal level according to local circumstances.

1. Введение

Федеральный закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (ст. 82.2–82.5), наряду с особенностями осуществления местного самоуправления в ЗАТО, наукоградах, городах федерального значения, приграничных территориях, в районах Крайнего Севера, начиная с 2010 г. начал устанавливать нормы, регламентирующие особенности организации местного самоуправления в ряде инновационных территорий: территории инновационного центра «Сколково» (с 2010 г.), территориях опережающего социально-экономического развития (с 2015 г.), территориях инновационных научно-технологических центров (с 2017 г.), территории свободного порта Владивосток (с 2018 г.). Данные нормы отсылают к федеральным законам, устанавливающим правовой статус соответствующих территорий.

Помимо вышеназванных, в России также выделяют иные территории с особым экономическим статусом: особые экономические зоны, свободные экономические зоны, зоны территориального развития, которые также формируются, в том числе, на территории муниципальных образований. В настоящее время в России создано большое количество таких территорий, они имеют разный правовой статус. Как отмечает заместитель Министра экономического развития РФ Вадим Живулин, «многообразие инструментов поддержки инвесторов, которые формировались несколько лет, привело к тому, что была порождена путаница в преференциальных режимах, которые работают на 500 площадках, и мало кто знает, чем они отличаются друг от друга»¹.

В литературе такие территории называют: территориями с особыми условиями экономического развития [1], территориями с особым режимом осу-

ществления предпринимательской деятельности [2–4].

Территории с особым экономическим статусом, а также деятельность резидентов таких территориях рассматриваются в юридической литературе, как правило, в рамках предпринимательского права [5–7]. Затрагиваются также отдельные вопросы налогообложения резидентов [8–10]. Отдельные аспекты взаимодействия муниципальных образований в рамках таких территорий затрагиваются в работах по муниципальному праву [11; 12]. В то же время не хватает финансово-правовых исследований в данной области.

В литературе к формам осуществления инвестиционной деятельности относят следующие правовые конструкции:

- «1) особые (свободные) экономические зоны (ОЭЗ);
- 2) зоны территориального развития (ЗТР);
- 3) территории опережающего социально-экономического развития (ТОСЭР);
- 4) свободный порт Владивосток (СПВ);
- 5) отдельно выделяется инновационный центр «Сколково» как единственная и эксклюзивная правовая конструкция, не предполагающая тиражирование и распространение» [13].

Нахождение на территории муниципальных образований таких особых территорий накладывает отпечаток на взаимоотношения государства и муниципального образования в решении ряда вопросов, в том числе и финансовых. Одним из важных полномочий, которое есть у муниципального образования и которое может быть в некоторых случаях им использовано в ограниченном варианте на территориях с особым экономическим статусом, – это установление и введение местных налогов и сборов. Речь, в первую очередь, идет о земельном налоге,

¹ «Перезагрузка» инструментов развития территорий.
URL: <https://rusinvestforum.org/news/«perezagruzka»-instrumentov-razvitija-territij> (дата обращения: 15.02.2019).

поскольку для резидентов отдельных территорий с особым экономическим статусом предусматриваются льготы по данному налогу.

Возникает вопрос, насколько оправдано введение налоговых льгот и иных преференций, которые ведут к недополучению местными бюджетами налогов, а также иных возможных доходов, зачисляемых в местный бюджет. Органы финансового контроля обращают внимание на неэффективность в целом действия тех или иных территорий с особым экономическим режимом. Так, Счетная палата РФ отмечает неэффективность механизма особых экономических зон: «По состоянию на 1 сентября 2018 г. на территориях 22 регионов существуют 25 особых экономических зон (ОЭЗ). В период с 2006 по 2018 г. общая сумма бюджетных средств, направленных на создание и развитие ОЭЗ, составила 201,2 млрд рублей, в том числе за счет средств федерального бюджета – 131,4 млрд рублей и за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации – 69,8 млрд рублей. С учетом соотношения вложенных средств федерального бюджета с общим объемом привлеченных инвестиций до сих пор нельзя признать эффективными 10 из 25 действующих ОЭЗ, в том числе: ОЭЗ ТРТ “Бирюзовая Катунь”, ОЭЗ ТРТ “Байкальская гавань”, ПОЭЗ “Ульяновск”, ОЭЗ ППТ “Моглино”, ОЭЗ ТВТ “Иннополис”, ОЭЗ туристического кластера под управлением АО “Курорты Северного Кавказа”. Объем средств федерального бюджета, направленных на их финансирование – 55,1 млрд руб., объем привлеченных инвестиций – 7,6 млрд руб.»² В научной литературе также обращается внимание на неэффективность действия зон льготного налогообложения. Например, И.А. Гончаренко проводя анализ опыта 1990-х гг., отмечает, что предоставление льгот по налогу на прибыль в пределах ставки, зачисляемой в региональный бюджет, привело к тому, что «финансовая система России была дестабилизирована: бюджет ежегодно лишался десятков миллиардов рублей... В Мордовии, к примеру, сумма предоставленных льгот в три раза превысила общую сумму инвестиций» [8, с. 85].

Таким образом, возникает необходимость рассмотрения вопроса об эффективности установления муниципальными образованиями налоговых льгот, в первую очередь, по земельному налогу с точки зрения наполнения местных бюджетов.

2. Общие вопросы установления налоговых льгот

Вопросы установления налоговых льгот в целом являются достаточно дискуссионными. Можно ли, например, установление льгот по местным налогам на федеральном уровне назвать ограничением полномочий муниципальных образований? Д.В. Тютин высказывает мнение, что ограничение полномочий местных органов власти в части установления местных налогов «позволяют проследить поступательное движение правовой системы России от формального федерализма к фактической унитарии» [14]. О.И. Лютова также делает вывод о фактически унитарном характере налоговой системы и факультативности нормотворческой активности органов местного самоуправления муниципальных образований [15]. В то же время следует усомниться в позиции автора, что земельный налог будет действовать в отсутствие местного нормативного акта о земельном налоге, скорее, имелось в виду возможность муниципалитета изменить элементы земельного налога в пределах своих полномочий, установив отличия от Налогового кодекса РФ.

Н.А. Соловьева высказывает сомнения в правомерности установления налоговых льгот в виде освобождения от уплаты налога отдельных категорий налогоплательщиков нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований [16, с. 124]. По мнению автора, как следует из статей НК РФ, освободить определенные категории налогоплательщиков от уплаты местных налогов возможно только путем введения для них нулевой налоговой ставки [16, с. 125]. В то же время практика установления налоговых льгот по местным налогам представительными органами муниципальных образований опровергает данную точку зрения, поскольку, напротив, установление нулевых ставок происходит в единичных случаях, в основном налоговые ставки устанавливаются именно в виде освобождения от уплаты налога отдельных категорий налогоплательщиков или отдельных объектов имущества. Так, в исследовании практики предоставления налоговых льгот муниципальными образованиями Сибирского федерального округа приводятся данные, что «за 2001–2005 гг. сумма предоставленных на местном уровне льгот по уплате земельного налога в целом по СФО возросла в 7,9 раза; в 2006–2007 гг. – сумма выросла еще в 3,3 раза, а всего за указанный период –

² Механизм ОЭЗ по-прежнему неэффективен для российской экономики. URL: http://www.ach.gov.ru/press_center/

news/34870?sphrase_id=9774607 (дата обращения: 29.01.2019).

сумма предоставленных муниципальными образованиями СФО льгот по земельному налогу увеличилась почти в 26 раз» [17, с. 60], при этом более 80 % городских поселений воспользовались своим правом на установление дополнительных налоговых льгот [17, с. 63]. Таким образом, сокращение числа федеральных льгот по земельному налогу, наряду с открытыми полномочиями представительных органов муниципальных образований по установлению налоговых льгот, позволило муниципальным образованиям более активно проводить собственную налоговую политику через установление расширенного перечня налоговых льгот по местным налогам.

Также дискуссионным является вопрос о соотношении принципа единого экономического пространства, установленного Конституцией РФ, с возможностью дифференциации налоговых ставок на уровне регионов и муниципальных образований. Так, М.Н. Садчиков полагает, что «нормотворчество регионального и местного уровней не должно нарушать принцип единства экономического пространства» [18], а на территориях с особым экономическим режимом «использование “налогового инструмента” должно исходить от федеральной власти с соблюдением основ налогового законодательства» [19].

В зарубежной литературе налоговые льготы рассматриваются в различных аспектах, например, как с точки зрения полномочий органов власти на их установление [20, р. 97], так и с точки зрения стимулирования для привлечения инвестиций [21].

3. Установление налоговых льгот по земельному налогу для резидентов Свободного порта Владивосток

Интерес представляет установление налоговых льгот для резидентов по местным налогам, а также тем налогам, которые поступают в местные бюджеты. Рассмотрим этот вопрос на примере свободного порта Владивосток. Статья 19 Федерального закона «О свободном порте Владивосток» не устанавливает каких-либо налоговых льгот для резидентов СПВ, отсылая по этому вопросу к законодательству РФ о налогах и сборах. При этом стоит отметить, что законом закреплена возможность установления льгот только по федеральным налогам. В отличие, например, от закона о ТОСЭР, который прямо закрепляет освобождение резидентов от уплаты налога на имущество организаций и земельного

налога (ст. 17 закона), налоговые льготы для резидентов СПВ по региональным и местным налогам Федеральным законом «О свободном порте Владивосток» не предусмотрены. Налоговый кодекс РФ для резидентов СПВ предусматривает льготы и особенности исчисления только по НДС, налогу на прибыль организаций и страховым взносам. Таким образом, льготы по земельному налогу будут устанавливаться на уровне муниципальных образований. Свободный порт Владивосток охватывает 22 муниципальных образования расположенных в пяти субъектах РФ, каждое из этих муниципальных образований своими нормативными актами может установить льготы по земельному налогу. Следует обратить внимание, что такая обязанность для муниципальных образований не предусмотрена, поскольку в отсутствие федерального регулирования муниципальные образования, устанавливая льготы по местным налогам, реализуют свое право (ст. 12, 56 Налогового кодекса РФ). Очевидно, что если какие-либо муниципальные образования, входящие в состав СПВ, не реализуют свое право на установление льготы по земельному налогу, то это поставит резидентов СПВ в неравные экономические условия.

При этом на официальных сайтах, на которых размещена информация о свободном порте Владивосток имеются расхождения в части льгот, предоставляемых по земельному налогу. Так, на сайте Корпорации развития Дальнего Востока³ указано, что предоставляются льготы по земельному налогу в течение первых 3 лет. На сайте Министерства РФ по развитию Дальнего Востока⁴ указано, что налоговые льготы для резидентов Свободного порта составляют 0% - налог на землю в течение 5 лет (при этом представленные на сайте сравнения режимов ТОР и СПВ еще более запутывает, поскольку в документах указывается о предоставлении льготы на три года). Непонятно при этом, с какой именно даты отсчитывается срок – с момента приобретения земельного участка или получения статуса резидента.

Исходя из представленной информации, следует сделать вывод о ее неполной достоверности, а также необходимости более четкого информирования потенциальных резидентов свободного порта Владивосток о тех специальных режимах, в том числе налоговых льготах и преференциях, на которые они могут рассчитывать.

³ Корпорация развития Дальнего Востока. URL: <https://erdc.ru/about-spv/> (дата обращения: 09.02.2019).

⁴ Министерство РФ по развитию Дальнего Востока. URL: <https://minvr.ru/activity/svobodnyy-port-vladivostok/> (дата обращения: 09.02.2019).

Анализ нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований, устанавливающих земельный налог на территории муниципалитетов, входящих в состав СПВ, показывает, что они по-разному подходят к решению вопроса об освобождении от уплаты земельного налога резидентов СПВ, при этом не все муниципальные образования устанавливают такую льготу.

Среди муниципалитетов, входящих в СПВ, налоговую льготу в виде освобождения от уплаты земельного налога установили все муниципальные образования, расположенные в Хабаровском крае, Камчатском крае, Сахалинской области, Чукотском автономном округе. В муниципальных образованиях Приморского края единства о введении льгот по земельному налогу не сложилось. Большинство муниципальных образований ввели освобождение для резидентов СПВ: все городские округа (Артемовский, Владивосток, Большой Камень, Находкинский, Партизанский, Спасск-Дальний, Уссурийский) и ряд муниципальных районов (Ольгинский, Партизанский, Ханкайский). В указанных муниципальных районах введение льготы по земельному налогу предусмотрено как на уровне самого муниципального района, так и в находящихся в них поселениях, что обусловлено наличием межселенных территорий муниципального района. При этом только в Ханкайском муниципальном районе все поселения предусматривают льготу, в Ольгинском и Партизанском районах таковых – лишь часть.

В таких муниципальных районах, как Надеждинский, Шкотовский, Октябрьский, Пограничный, Хасанский, введение льготы на уровне самих муниципальных районов не предусмотрено, но освобождение от уплаты земельного налога установлено в некоторых поселениях.

В Лазовском муниципальном районе освобождение от уплаты земельного налога для резидентов СПВ не предусмотрено ни на уровне района, ни на уровне входящих в их состав поселений.

Особо следует выделить Петропавловск-Камчатский городской округ, в котором установлена не налоговая льгота, а налоговая ставка 0 процентов в отношении земельных участков, принадлежащих резидентам СПВ. В научной литературе и в практике нет однозначного ответа по вопросу, можно ли считать налоговой льготой нулевую ставку по налогу, при этом преобладает отрицательный ответ на данный вопрос. Представляется, что освобождение от уплаты земельного налога в Петропавловск-Камчатском городском округе резидентов СПВ в виде уста-

новления нулевой ставки по налогу формально можно отнести к налоговой льготе, поскольку, в сравнении с другими муниципальными правовыми актами, устанавливающими льготы по налогу для таких категорий налогоплательщиков, становится очевидным, что представительный орган муниципального образования имел в виду именно налоговую льготу. А наличие других ошибок юридической техники в Решении Городской Думы Петропавловск-Камчатского городского округа, о которых будет сказано далее, только подтверждает высказанную в научной литературе позицию, что «между муниципальными образованиями наблюдается большая дисперсия качества правовых норм. Решающее значение в этом имеют организационные и финансовые возможности муниципалитета, наличие хорошего аппарата у представительного органа, профессионализм самих депутатов» [22, с. 73].

4. Особенности установления налоговых льгот по земельному налогу отдельными муниципальными образованиями, входящими в СПВ

По видам налоговых льгот все муниципальные образования, входящие в состав СПВ, можно разделить на три группы:

- установившие льготу по земельному налогу;
- не установившие льготу по земельному налогу;
- установившие нулевую ставку по земельному налогу.

В тех муниципальных образованиях, в которых льгота установлена, также наблюдается разный подход к ее установлению. Можно выделить несколько критериев установления налоговой льготы.

1. Налоговая льгота установлена в виде полного или частичного освобождения от уплаты налога.

1) полное освобождение от уплаты земельного налога без ограничения срока действия льготы (Ильинское, Камень-Рыболовское, Новокачалинское сельские поселения Ханкайского муниципального района Приморского края; Хасанское городское поселение Хасанского муниципального района Приморского края.

2) полное освобождение от уплаты земельного налога на определенный срок. Такое освобождение в литературе называют налоговыми каникулами [23, с. 119].

Большая часть муниципальных образований устанавливает льготу в течение первых пяти лет со дня получения налогоплательщиками статуса резидента свободного порта Владивосток (например, Корсаковский район Сахалинской области, городской округ Певек и др.). В Находкинском городском

округе льгота предоставляется в течение первых двух лет со дня получения статуса резидента свободного порта Владивосток, а в ЗАТО г. Большой Камень – в течение трех лет со дня получения статуса резидента свободного порта Владивосток (срок предоставления льготы совпадает со сроком предоставления льготы для резидентов ТОСЭР).

3) сочетание полного освобождения от уплаты земельного налога на определенный срок с последующим частичным освобождением от уплаты налога.

Наряду с полным освобождением от уплаты налога в ряде муниципальных образований предусматривается также последующая льгота в виде частичного освобождения от налога по истечении срока полной льготы. Как правило, срок частичного освобождения такой же – в течение последующих пяти лет с месяца, в котором прекратила действие налоговая ставка земельного налога по полному освобождению (Находкинский городской округ – два года), но размер предоставляемой льготы каждое муниципальное образование устанавливает по-разному.

Предусмотрено понижение ставки земельного налога:

- на 25 % (Находкинский городской округ);
- на 50 % (Советско-Гаванский муниципальный район, городское поселение «Город Советская Гавань», Ванинский муниципальный район, Ольгинский муниципальный район, городской округ Певек и др.);
- на 60 % (город Владивосток, Уссурийский городской округ, городской округ Спасск-Дальний, Артемовский городской округ и др.);
- на 70 % (Партизанский муниципальный район, входящие в его состав Екатериновское и Золотодолинское сельские поселения);
- на 80 % (Партизанский городской округ).

Установление частичной льготы вызывает необходимость определения ставки, по которым должен быть уплачен земельный налог резидентами СПВ. Исходя из общих положений о налоговых ставках по земельному налогу, установленных Налоговым кодексом РФ, земельные участки резидентов СПВ будут облагаться по ставке 1,5 % как не относящиеся к льготным категориям земельных участков. При этом представительные органы муниципальных образований имеют право дифференцировать ставки земельного налога, тем самым в отношении резидентов СПВ такие ставки могут быть уменьшены муниципальными правовыми актами. Как отмечается в литературе, дифференциация налоговых ставок является эффективным инструментом налогового регулирования экономической деятельности [24; 25].

Очевидно, что установление разных вариантов применения налоговой льготы от полного освобождения до уплаты в полном объеме, в установлении льготы в разном процентном соотношении в разных муниципальных образованиях ставит резидентов СПВ в неравное положение в зависимости от того, в каких муниципалитетах находятся земельные участки.

2. Период, в который налоговая льгота действует (момент начала и окончания действия льготы).

В большинстве случаев используется стандартная формулировка о действии льготы по земельному налогу – в течение первых пяти лет со дня получения лицами статуса резидента свободного порта Владивосток, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором ими был получен такой статус.

В этом случае получение льготы связывается не с приобретением земельного участка, а с получением статуса резидента, т. е. субъектным составом. При этом использование земельного участка для осуществления деятельности на территории СПВ является обязательным. Очевидно, что в том случае, когда резидент СПВ приобретает земельный участок уже после получения им своего статуса резидента (например, приобретает дополнительный земельный участок), в отношении этого участка он будет пользоваться льготой не пять лет, а с момента его приобретения до окончания действия пятилетнего периода статуса резидента. То есть если участок был приобретен, например, через четыре года после осуществления резидентом своей деятельности, льгота будет использоваться только один год. В связи с этим, логичным представляется установление в отдельных муниципальных образованиях (Славянское городское поселение и Приморское городское поселение Хасанского муниципального района Приморского края) начала срока использования льготы с месяца возникновения прав на земельный участок (при этом это может быть как право собственности, так и право постоянного (бессрочного) пользования или на праве пожизненного наследуемого владения).

Поскольку налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год, льготой можно будет воспользоваться, начиная с любого месяца налогового периода. Не удачным представляется формулировка, выбранная Городской Думой Петропавловск-Камчатского городского округа Камчатского края, в соответствии с которой льгота устанавливается в течение 5 налоговых периодов подряд, начиная с налогового периода, следующего за налоговым периодом, в котором лицу присвоен статус резидента СПВ. Исходя из буквального толкова-

ния данной нормы в год получения статуса, резидент не может рассчитывать на льготу по уплате земельного налога. Следует сделать вывод о низкой юридической технике данного нормативного акта и необходимости его корректировки.

Анализ федеральных льгот по земельному налогу, установленных Налоговым кодексом РФ, показывает отсутствие единства по вопросу определения момента начала действия льготы для налогоплательщиков – участников разных территорий с особым режимом предпринимательской деятельности. Для резидентов ОЭЗ и СЭЗ такой срок начинает течь с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок, а для судостроительных организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, например, с даты регистрации таких организаций в качестве резидента ОЭЗ.

При этом не решенным остается вопрос, как должны исчисляться сроки и применяться льготы в тех случаях, когда происходит изменение земельного участка (раздел, выделение, объединение и пр.). Введенный Федеральным законом от 27 ноября 2017 г. № 353-ФЗ п. 2 ст. 395 НК РФ устанавливает, что в таких случаях налоговые льготы не применяются для отдельных категорий резидентов ОЭЗ, СЭЗ (указанных в пп. 9, 11, 12 п. 1 ст. 395 НК РФ). Поскольку льготы по земельному налогу для резидентов СПВ не регулируются Налоговым кодексом РФ, а муниципальные правовые акты не содержат каких-либо положений по этому поводу, следует сделать вывод, что в случае возникновения таких ситуаций, все противоречия должны трактоваться в пользу налогоплательщиков, как это установлено п. 3 ст. 7 Налогового кодекса РФ.

3. Порядок подтверждения налоговой льготы.

В ряде муниципальных образований установлены обязательные требования для подтверждения права на использование льготы.

Например, в Советско-Гаванском муниципальном районе налогоплательщики-организации обязаны «в сроки, установленные для сдачи налоговой декларации (расчетов) по налогу, представить в Финансовое управление Администрации Советско-Гаванского муниципального района сведения, подтверждающие наличие оснований для применения

льгот. Указанные сведения должны содержать информацию об облагаемой базе по налогу, о сумме налога, рассчитанной на общих основаниях и с учетом применения льготы, сумме льготы и сведения, подтверждающие наличие основания для применения льгот. Подтверждение Финансовым управлением права на пользование льготой признается одним из условий ее использования».

В Ванинском муниципальном районе обязанность по предоставлению документов и налоговой декларации в финансовое управление администрации Ванинского муниципального района для подтверждения права на получение налоговой льготы возложена не только на организации, но и на индивидуальных предпринимателей, что противоречит ст. 396 Налогового кодекса РФ, которая устанавливает, что физические лица уплачивают налог на основании налогового уведомления⁵.

В большинстве муниципальных правовых актов о введении земельного налога не установлено специальных требований о подтверждении права на налоговую льготу. В литературе обращается внимание на ряд особенностей, связанных с применением налоговых льгот, в том числе таких, как: отсутствие в НК РФ исчерпывающего перечня документов, которые необходимо представить в налоговый орган для подтверждения правильности применения налоговой льготы, а также отсутствие унифицированного подхода к предоставлению налоговых льгот конкретной категории налогоплательщиков по различным налогам, а также в различных регионах и муниципальных образованиях [26, с. 270–271]. Обратимся к федеральному законодательству о налогах и сборах.

Статья 12 Налогового кодекса РФ определяя круг полномочий представительных органов муниципальных образований, дает им право на установления налоговых льгот, основания и порядка их применения, в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ. Данная норма является общей и применяется ко всем местным налогам с учетом конкретизации во второй части Налогового кодекса РФ⁶. Исходя из норм, установленных ст. 23 Налогового кодекса РФ об обязанности налогоплательщиком предоставлять налоговые декларации; ст. 56 Налогового кодекса РФ, устанавливающей полномочия по установлению льгот по местным нало-

⁵ До 2015 г. индивидуальные предприниматели должны были самостоятельно исчислять налог и подавать налоговые декларации.

⁶ См.: Письмо ФНС России от 8 апреля 2015 г. № БС-4-11/5919 «О направлении разъяснений по установлению льгот по налогу на имущество физических лиц» // СПС «КонсультантПлюс».

гам представительных органов муниципальных образований о налогах; а также норм ст. 395–396 Налогового кодекса РФ о применении льгот по земельному налогу, следует исходить из того, что для организаций и физических лиц установлен разный порядок применения и подтверждения права на льготу по земельному налогу. Для индивидуальных предпринимателей, которые не подают налоговую декларацию, а уплачивают земельный налог на основании налогового уведомления, установлен заявительный порядок использования налоговой льготы п. 10 ст. 396 НК РФ. Налогоплательщик – физическое лицо обращается с заявлением о предоставлении налоговой льготы⁷, а также вправе представить документы, подтверждающие право на такую льготу. До 1 января 2018 г. предоставление документов было обязательным, Федеральным законом от 30 сентября 2017 г. № 286-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» была исключена обязанность представления физическими лицами документов, подтверждающих их право на налоговые льготы по имущественным налогам. В случае отсутствия таких документов налоговый орган запрашивает их самостоятельно у органов, организаций, должностных лиц, у которых имеются эти сведения.

Следует обратить внимание на особенности установления Налоговым кодексом РФ права физического лица на подтверждение налоговой льготы по имущественным налогам. Общие требования установлены ст. 361.1 Налогового кодекса РФ, введенной Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 249-ФЗ⁸ применительно к налоговым льготам по транспортному налогу. По земельному налогу и налогу на имущество физических лиц отдельных правил на подтверждение льготы не закрепляется, а установлены отсылочные нормы к ст. 361.1 Налогового кодекса РФ. При этом если в отношении налога на имущество физических лиц данная отсылочная

норма содержится в ст. 407 «Налоговые льготы», то в отношении земельного налога в п. 10 ст. 396 НК РФ, устанавливающей порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу. Такое расхождение в части применения налоговых льгот еще раз подтверждает, что «существует тесная связь льгот с иными элементами юридического состава налога» [23, с. 116], в связи с чем следует признать дискуссионной точку зрения о том, что возможность изменения элементов налогообложения путем установления налоговой льготы противоречит ст. 387 НК РФ [16, с. 124–125]. В то же время следует признать, что установление правил применения налоговых льгот в статье, посвященной исчислению налога, скорее говорит о недостатке юридической техники при принятии отдельных норм Налогового кодекса РФ.

Для налогоплательщиков-организаций действует другой порядок применения налоговой льготы – они применяют ее при исчислении земельного налога с учетом коэффициента, установленного п. 10 ст. 396 НК РФ. Таким образом, организации заявляют о применении налоговой льготы в налоговой декларации. При этом поскольку Налоговый кодекс РФ устанавливает здесь только базовые требования по налоговым льготам, фактически предоставляя право представительным органам муниципальных образований устанавливать особенности их применения, в муниципальных правовых актах можно встретить разные требования к подтверждению налоговых льгот, о которых уже упоминалось выше.

Таким образом обязанность по подтверждению налоговой льготы у налогоплательщика – организации ставит последнюю в неравное положение перед резидентом – предпринимателем, поскольку для организаций процедура подтверждения льготы является более сложной, чем для предпринимателей. Одним из выходов из сложившейся ситуации представляется поддержание предложения Федеральной налоговой службы РФ об отмене декларации по земельному налогу для организаций⁹.

⁷ Приказ ФНС России от 14 ноября 2017 г. № ММВ-7-21/897@ «Об утверждении формы заявления о предоставлении налоговой льготы по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц, порядка ее заполнения и формата представления заявления о предоставлении налоговой льготы в электронной форме» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁸ Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 249-ФЗ (ред. от 30.09.2017) «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный

интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁹ Данные положения начинают действовать с 1 января 2020 года. Федеральный закон от 15 апреля 2019 г. № 63-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 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”».

5. Выводы

В связи с ограничением собственных полномочий (в том числе в финансовой сфере) муниципальных образований, расположенных на территориях с особым правовым статусом, одним из полномочий, которые реализуют муниципальные образования, является установление местных налогов и сборов, а также льгот по местным налогам для резидентов таких территорий. В большинстве случаев такие льготы предусмотрены на федеральном уровне, таким образом муниципальные образования лишь «реализуют волю» федерального законодателя, вводя местный налог на своей территории.

В отсутствие федерального регулирования льготы будут устанавливаться по собственному усмотрению местными органами власти, что может привести к конкуренции и неравным экономическим условиям для резидентов. Так, для резидентов Свободного порта Владивосток (в состав которого включены 22 муниципальных образования, расположенных в пяти субъектах РФ) в отсутствие федерального регулирования льготы по земельному налогу будут устанавливать сами муниципальные образования, что на практике приводит к дифференциации уплаты земельного налога на территории Свободного порта Владивосток.

Анализ муниципальных правовых актов показывает, что не все муниципальные образования ввели льготы по земельному налогу для резидентов СПВ. Все муниципальные образования, входящие в состав СПВ, можно разделить на три группы:

- установлена льгота по земельному налогу;
- не установлена льгота по земельному налогу;
- установлена нулевая ставка по земельному налогу.

В тех муниципальных образованиях, в которых льгота установлена, также наблюдается разный подход к ее установлению. Можно выделить несколько критериев установления налоговой льготы.

1. Налоговая льгота установлена в виде полного или частичного освобождения от уплаты налога.

1) полное освобождение от уплаты земельного налога без ограничения срока действия льготы.

2) полное освобождение от уплаты земельного налога на определенный срок (первых пяти лет со дня получения налогоплательщиками статуса резидента СПВ; первых двух лет со дня получения статуса резидента СПВ; в течение трех лет со дня получения статуса резидента СПВ).

3) сочетание полного освобождения от уплаты земельного налога на определенный срок с последующим частичным освобождением от уплаты налога (последующая льгота в виде частичного освобождения от налога по истечении срока полной льготы. Как правило, срок частичного освобождения такой же - в течение последующих пяти лет с месяца, в котором прекратила действие налоговая ставка земельного налога по полному освобождению, но размер предоставляемой льготы каждое муниципальное образование устанавливает по-разному).

2. Период, в который налоговая льгота действует (момент начала и окончания действия льготы): в течение первых пяти лет со дня получения лицами статуса резидента свободного порта Владивосток, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором ими был получен такой статус.

Логичным представляется установление в отдельных муниципальных образованиях начало срока использования льготы с месяца возникновения прав на земельный участок.

3. Порядок подтверждения налоговой льготы: установление муниципальным образованием обязательных требований для подтверждения права на использование льготы; отсутствие специальных требований о подтверждении права на налоговую льготу.

Таким образом, с целью исключения конкуренции между муниципальными образованиями, а также в силу значимости тех целей, которые ставит перед собой государство, создавая территории с особым экономическим статусом, представляется необходимым установление общего перечня льгот на таких территориях на федеральном уровне Налоговым кодексом РФ с возможностью расширения таких льгот на региональном и муниципальном уровне с учетом местных особенностей.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гасников К.Д. Правовое регулирование территорий с особыми условиями экономического развития в Российской Федерации / К.Д. Гасников, Е.В. Оболенкова // Журнал российского права. – 2017. – № 1. – С. 101–109.
2. Белицкая А.В. Государственно-частное партнерство в рамках территорий со специальным режимом осуществления предпринимательской деятельности: новое в законодательстве / А.В. Белицкая // Закон. – 2015. – № 3. – С. 60–66.

3. Гургулия А.А. Территории с особым режимом осуществления предпринимательской деятельности: правовой анализ соотношения законодательства / А.А. Гургулия // *Право и экономика*. – 2017. – № 3. – С. 28–31.
4. Черешнева И.А. К вопросу о правовом режиме осуществления предпринимательской деятельности в контексте территорий со специальным режимом осуществления предпринимательской деятельности / И.А. Черешнева // *Право и экономика*. – 2018. – № 2. – С. 14–18.
5. Оболонкова Е.В. Особенности правового регулирования территорий с особыми условиями экономического развития / Е.В. Оболонкова // *Законодательство и экономика*. – 2016. – № 6. – С. 7–10.
6. Черешнева И.А. Территории со специальным режимом осуществления предпринимательской деятельности: опыт Китая / И.А. Черешнева // *Актуальные проблемы российского права*. – 2018. – № 6. – С. 162–168.
7. Белицкая А.В. Правовое обеспечение государственной инвестиционной политики: дис. ... д-ра юрид. наук / А.В. Белицкая. – М., 2018. – 618 с.
8. Гончаренко И.А. Система и структура зон льготного налогообложения в России / И.А. Гончаренко // *Законы России: опыт, анализ, практика*. – 2017. – № 7. – С. 84–89.
9. Ильин А.Ю. Свободные экономические зоны – зоны льготного налогообложения / А.Ю. Ильин, М.А. Моисеенко // *Финансовое право*. – 2015. – № 8. – С. 20–25.
10. Семенихин В.В. Земельный налог: льготы по земельному налогу / В.В. Семенихин // *Налоги*. – 2013. – № 15. – С. 9–16.
11. Гриценко Е.В. Конституционные основы и правовые формы привлечения частных субъектов к решению муниципальных задач в России в сравнительной перспективе / Е.В. Гриценко // *Закон*. – 2013. – № 2. – С. 113–128.
12. Усманова Р.М. Создание территорий опережающего социально-экономического развития как мера государственной поддержки муниципальных образований / Р.М. Усманова // *Конституционное и муниципальное право*. – 2017. – № 6. – С. 54–57.
13. Цыганков Э.М. Правовые формы осуществления инвестиционной деятельности / Э.М. Цыганков. – 2018. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций / Д.В. Тютин. – 2017. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. Лютова О.И. Игра в налоговый федерализм завершена? / О.И. Лютова // *Налоговед*. – 2013. – № 5. – С. 27.
16. Соловьева Н.А. Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления: моногр. / Н.А. Соловьева; под науч. ред. М.В. Сенцовой. – М.: Кнорус, 2012. – 216 с.
17. Панченко А.В. Анализ практики предоставления налоговых льгот муниципальными образованиями Сибирского федерального округа / А.В. Панченко, Т.Н. Черепкова // *Сибирская финансовая школа*. – 2008. – № 4 (69). – С. 59–68.
18. Садчиков М.Н. Налоговый суверенитет: преференциальные налоговые режимы регионального уровня / М.Н. Садчиков // *Налоги*. – 2018. – № 3. – С. 16–18.
19. Zhutaev A. Tax Sovereignty in Russia: Preferential Taxation Regimes Provided by Sub-Central Governments / A. Zhutaev, M. Sadchikov // *Tax Sovereignty and the Concept of Fiscal Rule-Making in the Countries of Central and Eastern Europe: Conference Proceedings* / Eds. M. Sentsova (Karaseva) et al. – Voronezh: Voronezh State University, Faculty of Law, 2018. – P. 119–128.
20. Jánošíková P. The Tax System in the Czech Republic and its Transformation in the 20th and 21th Century / P. Jánošíková // *System of Tax Law: Conference Proceedings* / ed. M. Radvan. – Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015. – P. 97.
21. Bogovac J. The Paradox of Tax Incentives in Developing Countries: System of Tax Law: Conference Proceedings / Ed. M. Radvan. – Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015. – P. 256–272.
22. Давыдова М.Л. Муниципальное правотворчество: определение специфики видовых правил юридической техники / М.Л. Давыдова, И.А. Карева // *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 5: Юриспруденция*. – 2014. – № 3 (24). – С. 69–79.
23. *Налоговое право: учеб. для вузов* / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблшер, 2015. – 796 с.

24. Смирнов Д.А. Регулирующие и фискальные возможности налога на имущество физических лиц в современной налоговой системе Российской Федерации / Д.А. Смирнов // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. – 2009. – № 10 (78). – С. 96–103.

25. Миронова С.М. Возможность дифференциации ставок имущественных налогов местными органами / С.М. Миронова // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2015 года: по материалам XIII Междунар. науч.-практ. конф. 15–16 апреля 2016 г., Москва: [сб.] / [сост. М.В. Завязочникова]; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Норма, 2017. – С. 152–163.

26. Налоговые льготы. Теория и практика применения: моногр. / И.А. Майбуров [и др.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 487 с.

REFERENCES

1. Gasnikov K.D., Obolonkova E.V. Legal regulation of territories with special conditions of economic development in the Russian Federation. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2017, no. 1, pp. 101–109. (In Russ.).

2. Belitskaya A.V. Public-private partnership within the territories with a special regime of entrepreneurial activity: new in the legislation. *Zakon*, 2015, no. 3, pp. 60–66. (In Russ.).

3. Gurgulia A.A. Territories with a special business regime: legal analysis of the correlation of legislation. *Pravo i ekonomika*, 2017, no. 3, pp. 28–31. (In Russ.).

4. Cheresheva I.A. To the question of the legal regime of entrepreneurial activity in the context of territories with a special regime of entrepreneurial activity. *Pravo i ekonomika*, 2018, no. 2, pp. 14–18. (In Russ.).

5. Obolonkova E.V. Features of the legal regulation of territories with special conditions of economic development. *Zakonodatel'stvo i ekonomika*, 2016, no. 6, pp. 7–10. (In Russ.).

6. Cheresheva I.A. Territories with a special business regime: the experience of China. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual Problems of Russian Law*, 2018, no. 6, pp. 162–168. (In Russ.).

7. Belitskaya A.V. *Legal support of the state investment policy*, Doct. Diss. Moscow, 2018. 618 p. (In Russ.).

8. Goncharenko I.A. The system and structure of zones of preferential taxation in Russia. *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika*, 2017, no. 7, pp. 84–89. (In Russ.).

9. Il'yin A.Yu., Moiseenko M.A. Free economic zones - zones of preferential taxation. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2015, no. 8, pp. 20–25. (In Russ.).

10. Semenikhin V.V. Land tax: land tax benefits. *Nalogi = Taxes*, 2013, no. 15, pp. 9–16. (In Russ.).

11. Gritsenko E.V. The constitutional foundations and legal forms of attracting private entities to solve municipal problems in Russia in a comparative perspective. *Zakon*, 2013, no. 2, pp. 113–128. (In Russ.).

12. Usmanova R.M. Creation of territories of advanced social and economic development as a measure of state support of municipalities. *Konstitutsionnoe i munitsipal'noe pravo = Constitutional and Municipal Law*, 2017, no. 6, pp. 54–57. (In Russ.).

13. Tsygankov E.M. *Legal forms of investment activity*. 2018. Available at "ConsultantPlus". (In Russ.).

14. Tyutin D.V. *Tax law*, Lecture course. 2017. Available at "ConsultantPlus". (In Russ.).

15. Lyutova O.I. Is the tax federalism game over? *Nalogoved*, 2013, no. 5, p. 27. (In Russ.).

16. Solov'yova N.A. *Tax deductions and tax benefits: problems of correlation and legislative consolidation*. Moscow, Knorus Publ., 2012. 216 p. (In Russ.).

17. Panchenko A.V., Cherepkova T.N. Analysis of the practice of providing tax benefits to municipalities of the Siberian Federal District. *Sibirskaya finansovaya shkola*, 2008, no. 4 (69), pp. 59–68. (In Russ.).

18. Sadchikov M.N. Tax sovereignty: regional preferential tax regimes. *Nalogi = Taxes*, 2018, no. 3, pp. 16–18. (In Russ.).

19. Zhutaev A., Sadchikov M. Tax Sovereignty in Russia: Preferential Taxation Regimes Provided by Sub-Central Governments, in: Sentsova (Karaseva) M., Ruskowski E., Paul A., Radvan M. (eds.). *Tax Sovereignty and the Concept of Fiscal Rule-Making in the Countries of Central and Eastern Europe*, Conference Proceedings. Voronezh, Voronezh State University, Faculty of Law Publ., 2018, pp. 119–128.

20. Jánošíková P. The Tax System in the Czech Republic and its Transformation in the 20th and 21st Century, in: Radvan M. (ed.). *System of Tax Law*, Conference Proceedings, 1st ed. Brno, Masaryk University, Faculty of Law Publ., 2015, p. 97.

21. Bogovac J. The Paradox of Tax Incentives in Developing Countries, in: Radvan M. (ed.). *System of Tax Law*, Conference Proceedings, 1st ed. Brno, Masaryk University, Faculty of Law Publ., 2015, pp. 256–272.

22. Davydova M.L., Kareva I.A. Municipal law-making: determining the specifics of specific rules of legal technology. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Yurisprudentsiya*, 2014, no. 3 (24), pp. 69–79. (In Russ.).

23. Pepelyaev S.G. (ed.). *Tax law*, Textbook for universities. Moscow, Al'pina Publ., 2015. 796 p. (In Russ.).

24. Smirnov D.A. Regulatory and fiscal possibilities of property tax on individuals in the modern tax system of the Russian Federation. *Vestnik Tambovskogo universiteta. Seriya: Gumanitarnyye nauki*, 2009, no. 10 (78), pp. 96–103. (In Russ.).

25. Mironova S.M. The possibility of differentiation of property tax rates by local authorities, in: Pepelyaev S.G. (ed.). *Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii 2015 goda*, collection on the materials of the 13th International scientific and practical conference, April 15-16, 2016, Moscow. Moscow, Norma Publ., 2017, pp. 152–163. (In Russ.).

26. Maiburov I.A. et al. *Tax incentives. Theory and practice of application*, Monograph. Moscow, YuNITY-DANA Publ., 2015. 487 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Миронова Светлана Михайловна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры конституционного и муниципального права *Волгоградский государственный университет* 400062, Россия, г. Волгоград, Университетский пр., 100
e-mail: Smironova2017@gmail.com
ORCID: 0000-0001-5288-2568

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Svetlana M. Mironova – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of Constitutional and Municipal Law *Volgograd State University* 100, Universitetskii pr., Volgograd, 400062, Russia
e-mail: Smironova2017@gmail.com
ORCID: 0000-0001-5288-2568

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Миронова С.М. Правовые коллизии установления налоговых льгот по земельному налогу (на примере Свободного порта Владивосток) / С.М. Миронова // *Правоприменение*. – 2019. – Т. 3, № 4. – С. 51–62. – DOI: 10.24147/2542-1514.2019.3(4).51-62.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Mironova S.M. Legal collisions for establishing tax benefits on land tax (the example of the Free port of Vladivostok). *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2019, vol. 3, no. 4, pp. 51–62. DOI: 10.24147/2542-1514.2019.3(4).51-62. (In Russ.).