**Бухгалтерский учет и налогообложение операций с земельными участками**

Васильев Ю.А., генеральный директор КГ "Аюдар", к.э.н.

**Бухгалтерский учет**

Согласно п. 5 ПБУ 6/01 земельные участки подлежат учету в составе основных средств. Объект должен быть принят к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в которую включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую был приобретен объект основных средств;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением этого объекта. В частности, начисленные до принятия земельного участка к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они были привлечены для его приобретения.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов[1] затраты организации по приобретению в собственность земельного участка первоначально собираются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 08-1 "Приобретение земельных участков". Принятие земельного участка к бухгалтерскому учету отражается по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Пример.

ООО "Альфа" приобрело в собственность земельный участок. Стоимость земли по договору составила 1 800 000 руб. За услуги нотариуса работником предприятия за счет денежных средств, выданных под отчет, уплачено 27 000 руб., учреждению юстиции за регистрацию права собственности - 7 500 руб.

Бухгалтер организации произведенные операции отразит следующим образом:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Произведена плата за землю | 60 | 51 | 1 800 000 |
| Учтены капитальные вложения в земельный участок | 08-1 | 60 | 1 800 000 |
| Отнесена на стоимость приобретенной земли плата за услуги нотариуса | 08-1 | 71 | 27 000 |
| Перечислены денежные средства учреждению юстиции | 76 | 51 | 7 500 |
| Отнесены на увеличение стоимости земельного участка расходы по регистрации права собственности | 08-1 | 76 | 7 500 |
| Принят к учету земельный участок | 01 | 08-1 | 1 834 500 |

Пунктом 17 ПБУ 6/01 установлено, что земельные участки не подлежат амортизации, так как их потребительские свойства с течением времени не изменяются. Таким образом, законодательство по бухгалтерскому учету ни при каких обстоятельствах не позволяет учесть в составе себестоимости продукции (работ, услуг) расходы на покупку земли.

Обратите внимание: в специальной литературе существует мнение о возможности проведения переоценок земли. Такой вывод неверен. Согласно п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств[2] земельные участки переоценке не подлежат.

Необходимо отметить тот факт, что в соответствии с п. 1 ст. 83 НК РФ организация обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества. Заявление организации о постановке на учет подлежащего налогообложению недвижимого имущества подается организацией в налоговый орган по месту нахождения этого имущества в течение 30 дней со дня его регистрации. Под местом нахождения имущества понимается место его фактического нахождения. При этом если организация состоит на учете в инспекции ФНС РФ, то повторно вставать на учет в связи с приобретением земельного участка в том же налоговом органе не требуется. Такой вывод был сделан в Постановлении ФАС ЦО от 30.01.01 № А54-2833/00-С7. Следовательно, налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности согласно ст. 116 НК РФ в виде штрафа в размере 10 000 рублей.

**Документальное оформление**

Постановление № 7 Госкомстата РФ[3] не содержит специальной формы первичного документа для оформления операции по постановке на учет земельного участка. Следовательно, организации вправе воспользоваться формой № ОС-1 "Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)". Вместе с тем для организаций агропромышленного комплекса Приказом Минсельхоза РФ № 750[4] утверждена специализированная форма № 401-АПК "Акт на оприходование земельных угодий". В акте отражаются следующие сведения: количество, вид угодий, качество земель, балансовая стоимость принимаемого на учет объекта.

Указывается расположение земельного участка, его местное название; номер и дата распоряжения принимающей стороны, на основании которого произведено оприходование объекта.

При передаче земельного участка к документу прилагается ксерокопия экспликации и план границ участка, дается ссылка на них в акте.

Акт составляет комиссия в двух экземплярах для принимающей и передающей стороны.

Отметим, что в форме № ОС-1 отсутствуют разделы для внесения вышеперечисленных сведений. В то же время по участку земли не могут заполняться такие показатели, как организация-изготовитель, способ и норма начисления амортизации, срок полезного использования, остаточная стоимость и др. Следовательно, организация может либо отразить их в разделе "Другие характеристики" листа 2, либо воспользоваться для оформления операции по принятию к учету земельного участка формой № 401 АПК[5] . Каким документом оформить операцию, решать предприятию.

На момент написания статьи автору не были известны какие-либо официальные разъяснения по рассмотренному вопросу. Письмо МФ РФ от 05.04.05 № 03-03-01-04/1/158, на наш взгляд, не прояснило ситуацию с использованием той или иной унифицированной формы. В нем, в частности, указано: "Принятие земельных участков к бухгалтерскому учету в состав объектов основных средств осуществляется на основании утвержденного в установленном порядке акта о приемке-передаче объекта основных средств и документов, подтверждающих их государственную регистрацию в Едином государственном реестре прав, с присвоением кадастрового номера органом, осуществляющим деятельность по ведению государственного земельного кадастра.

Для принятия к бухгалтерскому учету земельных угодий, земельных долей, включая во временное пользование, предусмотрены специализированные формы первичной учетной документации для организаций агропромышленного комплекса № 401 АПК, № 402 АПК, № 403 АПК, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 16 мая 2003 г. № 750".

Учитывая тот факт, что земля является специфическим объектом основных средств, принятие к бухгалтерскому учету приобретенного в собственность земельного участка, по нашему мнению, всем организациям, а не только сельскохозяйственного профиля, можно отражать с использованием формы № 401-АПК, а не "Акта о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)" по форме № ОС-1. В принципе, такую возможность предоставляет организациям п. 7 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, согласно которому операции по движению, в том числе поступление основных средств, оформляются первичными учетными документами, содержащими все обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом от 21. 11. 96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". В качестве первичных учетных документов могут применяться унифицированные первичные документы по учету основных средств, утвержденные постановлением Государственного комитета по статистике Российской Федерации от 21 января 2003 г. № 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств".

**Налог на добавленную стоимость**

С 1 января 2005 года из объекта налогообложения НДС были выведены операции по реализации земельных участков и долей в них независимо от статуса их продавцов и покупателей (пп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ). Таким образом, если купля-продажа земельного участка производится в текущем году, то вопрос об исчислении и уплате налога не возникает ни у одной из сторон договора.

Напомним, что в 2004 году ситуация с налогообложением и применением вычетов была сложнее. Операции по реализации земельных участков, в том числе выкупаемых у государства в процессе приватизации земель, признавались объектом обложения НДС. Плательщиком налога являлось лицо, выступающее в договоре купли-продажи земли продавцом. Такой в прошлом году была официальная точка зрения Департамента налоговой политики Минфина[6] и МНС РФ[7] . При этом данные ведомства не смогли прийти к единодушному мнению в вопросе о возможности принятия уплаченных сумм НДС к вычету. Так, суть позиции налогового министерства состояла в том, что приобретаемые земельные участки нужно относить к объектам основных средств, следовательно, право на принятие сумм уплаченного НДС к вычету возникает только с момента начисления амортизации в налоговом учете (п. 5 ст. 172 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ земля не относится к амортизируемому имуществу, значит, у организации нет права на налоговый вычет. Таким образом, МНС в своих рассуждениях исходило из того, что земля - объект основных средств.

Минфин, напротив, считал, что суммы НДС, уплаченные налогоплательщиками при приобретении земельных участков, следует принимать к вычету в общеустановленном порядке (письма от 01.09.03 № 04-03-01/124, от 06.10.03 № 04-03-11/82), при условии соблюдения требований ст. 171 НК РФ. Его позиция основывалась на том, что земельные участки в соответствии со ст. 130 ГК РФ являются недвижимым имуществом, то есть товаром (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Такого же подхода к вопросу о принятии сумм уплаченного налога к вычету придерживались в прошлом году и суды. Так, в Постановлении ФАС ЦО от 31.10.03 № А14-3037-03/57/33 указано, что суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные налогоплательщиками при приобретении земельных участков, принимаются к вычету на основании статей 170, 171 Налогового кодекса Российской Федерации.

В Постановлении ФАС УО от 16.02.04 № Ф09-145/04АК опровергается довод налогового органа о том, что земельный участок не подлежит амортизации, а значит, применить налоговый вычет нельзя. Суд указал, что такое основание не содержится в нормах Налогового кодекса РФ, устанавливающих налоговые вычеты и порядок их применения, и признал правомерным отнесение налогоплательщиком уплаченных сумм НДС в налоговые вычеты. Аналогичное мнение высказано в Постановлении ФАС ЦО от 10.02.04 № А14-5238/03/167/26. Право налогоплательщика на налоговый вычет поддержано в постановлениях ФАС СЗО от 20.12.04 № А56-8701/04, ФАС СКО от 28.12.04 № Ф08-6258/04-2397А.

На сегодняшний момент вопрос о правомерности применения вычета по НДС, уплаченного при покупке земельного участка в 2004 году, и Минфином, и ФНС решен в пользу налогоплательщиков. Свидетельство тому - Письмо МФ РФ от 04.02.05 № 03-04-11/14. В нем, в частности, установлено: ".Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные налогоплательщиками по земельным участкам, приобретенным до 1 января 2005 года, следует принимать к вычету в общеустановленном порядке, о чем сообщено ФНС России письмом от 13 января 2005 года № 03-04-11/03" . Таким образом, из письма следуют два вывода. Во-первых, "осторожные" бухгалтеры, не воспользовавшиеся вычетом в 2004 году, могут представить в ИФНС уточненную декларацию по НДС за тот период, в котором были выполнены следующие условия:

- имеется счет-фактура;

- земельный участок предназначен для использования в деятельности, облагаемой НДС;

- земельный участок оплачен;

- земельный участок принят к бухгалтерскому учету.

Во-вторых, бухгалтеры, принявшие сумму налога к вычету вопреки разногласиям ведомств в 2004 году, могут, что называется, "спать спокойно", так как и Минфин, и ФНС РФ признали их действия правильными.

Обратите внимание: в 2004 году из объекта налогообложения исключалась передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации (пп. 3 п. 2 ст. 146 НК РФ). При этом налоговые органы не распространяли передачу земельных участков, относящихся к собственности государственных и муниципальных предприятий, на имущество, выкупаемое в порядке приватизации, и указывали, что операции по реализации земельных участков, в том числе выкупаемых в процессе приватизации земель, находящихся в государственной собственности, не освобождены от налогообложения налогом на добавленную стоимость. Следовательно, операции по передаче (продаже) земельных участков являются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость (см., например, Письмо МНС РФ № ВГ-9-03/40[8] ).

Однако в Постановлении Президиума ВАС РФ от 02.11.04 № 5607/04 указано, что если организация по договору купли-продажи приобрела в собственность земельные участки, на которых расположено приватизированное недвижимое имущество, принадлежавшее ей до приватизации как государственному предприятию, то передача земельных участков в собственность данной организации по договору купли-продажи производится в порядке приватизации и, следовательно, не облагается НДС. При начислении налога не имеет значения, когда здания и строения были приватизированы - до или после вступления в силу Земельного кодекса РФ (далее - ЗК РФ).

Таким образом, если организация уплатила НДС, то применить вычет в данной ситуации нельзя, так как уплаченная в составе стоимости выкупаемых земельных участков сумма фактически не является налогом. Она подлежит возврату в порядке, установленном ст. 36 Закона № 178-ФЗ "О приватизации государственного и муниципального имущества"[9] , согласно которой возврат денежных средств по недействительным сделкам купли-продажи государственного или муниципального имущества осуществляется на основании вступившего в силу решения суда за счет денежных средств, поступивших по другим сделкам приватизации имущества.

**Налог на прибыль**

Очевидно, что при решении вопроса о правомерности учета в целях налогообложения произведенных организацией расходов на покупку земельного участка, как, впрочем, и в любом другом случае определения возможности включения затрат в налоговые расходы, следует исходить из условий п. 1 ст. 252 НК РФ: расходы должны быть обоснованными, документально подтвержденными и направленными на получение дохода.

Итак, если эти требования выполнены, то следует один единственный вывод: расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль организации. Правомерность этой позиции подтверждает ст. 270 НК РФ, которая не запрещает учитывать расходы на приобретение земли. Отметим, что п. 5 указанной статьи (не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества) в данном случае не применяется, потому что земля не является амортизируемым имуществом.

Следующий, не менее важный для бухгалтера вопрос: в составе каких расходов учитываются осуществленные затраты и в какой момент они могут быть приняты в целях налогообложения? Глава 25 НК РФ не содержит конкретного указания на то, как учитывать расходы предприятия на покупку земельного участка. Следовательно, налогоплательщик может выбрать один из трех возможных вариантов.

Первый вариант представляется самым рискованным. Затраты на приобретение земли в собственность в полной сумме включаются в состав материальных расходов на основании пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ: "К материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика.

3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию".

Разумеется, налоговые органы будут против единовременного уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на сумму расходов, связанных с приобретением земельного участка. Однако, как нам кажется, если исходить из буквального прочтения пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ, то можно отстоять свою позицию в арбитражном суде. При этом налоговые органы, скорее всего, будут настаивать на том, что в отношении земли не применяется понятие "ввод в эксплуатацию".

Второй, более мягкий и наиболее приемлемый, с нашей точки зрения, вариант состоит в том, чтобы стоимость земли постепенно списать в состав налоговых расходов, учитывая при этом принцип равномерности. Проблема заключается в обосновании срока, в течение которого эти расходы будут учтены в целях налогообложения.

И, наконец, третий, самый безопасный и вместе с тем самый невыгодный для организации вариант - вообще не учитывать расходы по приобретению земельного участка в целях налогообложения. В прошлом году Минфин России однозначно заявил, что затраты, связанные с приобретением земельных участков в собственность, являются капитальными вложениями и согласно пункту 49 статьи 270 Кодекса не уменьшают налоговую базу (Письмо МФ РФ от 19.05.03 № 04-02-05/3/50). В 2005 году он не изменил своей позиции (Письмо МФ РФ от 05.04.05 № 03-03-01-04/1/158): "Принятие к вычету из налоговой базы стоимости приобретенных земельных участков Кодексом не предусмотрено".

Отказ основан на том, что согласно пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ для того, чтобы списать стоимость неамортизируемого имущества в расходы, необходимо ввести его в эксплуатацию. Для земельных участков понятие "ввод в эксплуатацию" не предусмотрено ни бухгалтерским, ни налоговым учетом. Однако это мнение было опровергнуто в Постановлении ФАС ЦО от 17.08.04 № А08-2355/04-21-16: "Приобретенные земельные участки были приняты на учет в состав основных средств, по акту приема-передачи, с присвоением инвентарного номера.

Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ земля не подлежит амортизации, затраты на ее покупку могут быть списаны как материальные расходы на основании подпункта 3 п. 1 ст. 254 НК РФ. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Общество в своей учетной политике на 2003 год предусмотрело отнесение затрат на приобретение неамортизируемого имущества (в том числе и по приобретению земельных участков) в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, в полной сумме в момент ввода в эксплуатацию в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ.

Земельные участки приняты Обществом на учет в состав основных средств 28.06.03 на основании актов формы ОС-1 "Акт приема-передачи основных средств".

При таких обстоятельствах суд первой инстанции обоснованно признал несостоятельным довод налоговой инспекции о неправомерном отнесении Обществом затрат по приобретению земельных участков в качестве основных средств, в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли".

В любом случае, на основании п. 40 ст. 264 НК РФ налогоплательщик может единовременно включить в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплату услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости.

**Упрощенная система налогообложения**

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения вправе уменьшить полученные доходы на сумму расходов по приобретению основных средств. Поступить так позволяет пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Однако момент учета расходов определен законодателем как ".момент ввода этих основных средств в эксплуатацию". Эта формулировка дана в пп. 1 п. 3 указанной статьи. При этом, несмотря на то, что в отношении земли понятие "ввод в эксплуатацию" не используется, учесть произведенные расходы при исчислении единого налога можно. Если земельный участок приобретен в период применения упрощенной системы налогообложения, то предприятие вправе уменьшить полученные доходы на стоимость земли. Такое мнение выражено в письмах МФ РФ № 03-03-02-04/1-18[10] и от 07.02.05 № 03-03-02-04/1-29.

|  |
| --- |
| Организация может учесть при определении налоговой базы по единому налогу стоимость приобретенного в собственность земельного участка в отчетном периоде государственной регистрации права собственности на этот участок (Письмо МФ РФ от 05.03.05 № 03-03-02-04/1/57). |

Интересный, по мнению автора, вывод содержится в Письме МФ № 03-03-02-04/1/99[11] , посвященном порядку списания расходов на покупку земельного участка с целью использования его для сдачи в аренду: "Приобретенный в собственность земельный участок будет относиться к основным средствам, введенным в эксплуатацию, с даты вступления в силу договора по передаче его в аренду. Если срок действия договора на передачу земельного участка в аренду превышает один год, то расходы по приобретению участка учитываются на момент подачи соответствующих документов на государственную регистрацию". Таким образом, организация, применяющая УСНО, при исчислении единого налога вправе уменьшить полученные доходы на сумму расходов на приобретение земельного участка, который предназначен для сдачи в аренду. Если срок действия договора аренды меньше года, то моментом учета расходов будет день вступления договора в силу (дата акта приема-передачи); если больше года - расходы можно списать в день подачи документов на государственную регистрацию, а не после того, как договор зарегистрируют и он вступит в силу.

До сих пор не урегулирован порядок учета затрат в том случае, если участок земли был приобретен до перехода на специальный налоговый режим. Для таких объектов основных средств включение их стоимости в расходы зависит от срока полезного использования в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Правительством РФ. Очевидно, что к земле этот порядок применяться не может. Таким образом, расходы на приобретение участков, произведенные организацией до перехода на УСНО, учесть при налогообложении нельзя.

Остается надеяться, что в недалеком будущем законодатель устранит пробел, содержащийся в тексте гл. 25 и 26.2 НК РФ, и конкретно пропишет порядок списания произведенных расходов на покупку земли в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль и единому налогу.

**Земельный налог**

Статьей 65 ЗК РФ установлено, что использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за использование земли являются земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость) и арендная плата.

В 2005 году действует, во-первых, новая глава НК РФ "Земельный налог", а во-вторых, старый Закон "О плате за землю"[12] (см. ст. 3 Закона № 141-ФЗ[13] ). Причем гл. 31 "Земельный налог" вступила в силу только в тех регионах, где местные власти успели ввести земельный налог до 1 января 2005 года. Для этого соответствующий документ, согласно ст. 5 НК РФ, надо было опубликовать не позднее 30 ноября 2004 года. В противном случае, "новый" земельный налог начнет действовать только с 1 января 2006 года, следовательно, в текущем году налогоплательщикам нужно руководствоваться положениями Закона № 1738-1 "О плате за землю".

Коротко напомним основные отличия "нового" налога от "старого". Статьей 394 НК РФ налоговые ставки установлены в процентах от кадастровой стоимости земли, Законом № 1738-1 - в рублях за единицу площади. Различны сроки уплаты и представления отчетности. Так, в соответствии со "старым" законом организации должны сдать расчет в налоговый орган не позднее 1 июля и вносить платежи равными долями до 15 сентября и 15 ноября (ст. 17 Закона РФ "О плате за землю"). Если руководствоваться НК РФ, то первый авансовый расчет нужно было подать не позднее 30 апреля 2005 года (ст. 393, 398 НК РФ). За полугодие, следуя новым правилам, надо отчитаться не позднее 31 июля. Сроки внесения авансовых платежей муниципалитеты вправе определять самостоятельно.

Казус состоит в том, что согласно п. 2 ст. 398 НК РФ форма налогового расчета по авансовым платежам по налогу утверждается Министерством финансов Российской Федерации, которое не успело своевременно утвердить эту форму. По этой причине налогоплательщики тех регионов, где законодательные власти уже ввели "новый" налог, естественно, не смогли отчитаться по авансовым платежам за I квартал 2005 года по новой форме (ранее форма Декларации по земельному налогу была утверждена Приказом МНС № БГ-3-21/725[14] ).

В Письме № ГВ-6-21/286[15] ФНС со ссылкой на Письмо МФ РФ от 14.03.05 № 03-06-02-02/17 сообщает налогоплательщикам о том, что в налоговую декларацию по земельному налогу, форма которой утверждена приказом МНС России от 29.12.2003 № БГ-3-21/725, изменения вноситься не будут. Эта налоговая декларация применяется по расчетам за 2005 год налогоплательщиками, осуществляющими уплату налога в соответствии с Законом РФ № 1738-1 "О плате за землю". Также в письме обращено внимание на то, что при заполнении раздела 2 "Расчет налоговой базы и суммы налога по землям поселений; по расположенным вне населенных пунктов землям промышленности, транспорта, связи, радиовещания, телевидения, информатики и космического обеспечения; по землям водного фонда" декларации по строке 240 в отношении земельных участков, приобретенных налогоплательщиками на условиях осуществления на них жилищного строительства, налоговая ставка указывается с учетом повышающих коэффициентов, внесенных Федеральным законом № 116-ФЗ[16] в ст. 8 Закона № 1738-1 "О плате за землю".

Кроме того, в связи с изменением порядка применения бюджетной классификации РФ, утвержденного Приказом МФ РФ № 114н[17] , при заполнении Декларации по земельному налогу разрядность по показателю "Код бюджетной классификации" необходимо увеличить до двадцати знаков.

Однако эти рекомендации касались только налогоплательщиков тех регионов, где действует "старый" Закон "О плате за землю". Вопрос о том, какой расчет за первый квартал представить в налоговый орган плательщикам "нового" налога, оставался открытым.

Приказом Минфина РФ № 66н[18] утверждена форма расчета по авансовым платежам по земельному налогу и рекомендации по ее заполнению для организаций - плательщиков "нового" налога (по правилам главы 31 НК РФ). Этот приказ применяется начиная с представления расчетов за второй отчетный период текущего года. В связи с тем, что форма расчета по состоянию на 30 апреля не была утверждена, ФНС РФ в своем Письме от 13.05.05 № 21-4-04/171 указала, что представить расчет нужно вместе с отчетностью за полугодие не позднее 31 июля 2005 года

Обратите внимание: несмотря на ст. 15 Закона № 1738-1 "О плате за землю", определяющую, что основанием для установления земельного налога является документ, удостоверяющий право собственности (владения или пользования земельным участком), отсутствие этого документа у налогоплательщика не освобождает его от уплаты налога на землю.

|  |
| --- |
| Отсутствие документа о праве пользования землей, получение которого зависит исключительно от волеизъявления самого землепользователя, не может служить основанием для освобождения его от уплаты земельного налога (постановления Президиума ВАС РФ от 09.01.02 № 7486/01, от 14.10.03 № 7644/03). |

При этом в Письме МФ РФ от 21.01.05 № 03-06-02-02/03 сказано, что в соответствии с пунктом 4 статьи 8 Федерального закона от 29 ноября 2004 г. № 141-ФЗ в случае отсутствия в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним информации о существующих правах на земельные участки налогоплательщики по земельному налогу определяются на основании государственных актов, свидетельств и других документов, удостоверяющих права на землю и выданных физическим или юридическим лицам до вступления в силу Федерального закона от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним", которые в соответствии с законодательством имеют равную юридическую силу с записями в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним, либо на основании актов, изданных органами государственной власти или органами местного самоуправления в рамках их компетенции и в порядке, установленном законодательством, действующим в месте издания таких актов на момент их издания, о предоставлении земельных участков. Таким образом, землевладельцы и землепользователи независимо от вида документа, а также его наличия или отсутствия должны исполнять обязанность по уплате земельного налога в бюджет. Аналогичной точки зрения придерживаются и суды (см., например, постановления ФАС СЗО от 07.02.05 № А56-17258/04, от 24.01.05 № А56-11977/04 и др.).

И еще на одно письмо МФ РФ хотелось бы обратить внимание читателей. Письмо МФ РФ от 07.02.05 № 03-06-02-04/08 посвящено вопросу о необходимости уплаты земельного налога покупателем части здания, расположенного на земельном участке, предоставленном в безвозмездное пользование. Минфин указал, что на основании ст. 16 Закона № 1738-1 за земельные участки, предназначенные для обслуживания строения, находящегося в общей собственности нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется каждому из этих собственников соразмерно их доле на эти строения. Статьей 35 ЗК РФ установлено, что при переходе к другому лицу права собственности на здание, строение, сооружение, находящиеся на чужом земельном участке, оно приобретает право на использование соответствующей части земельного участка, занятой зданием, строением, сооружением и необходимой для их использования, на тех же условиях и в том же объеме, что и прежний собственник. Следовательно, организация - собственник части здания - является одновременно и землепользователем части земельного участка, занятого зданием.

Таким образом, покупатель доли в праве общей собственности на здание является налогоплательщиком земельного налога с момента регистрации права на приобретенную долю, и налог собственникам следует уплачивать пропорционально их долям в праве собственности.

**Налог на имущество**

Порядок определения налоговой базы по налогу на имущество регулируется гл. 30 НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. В пункте 4 указанной статьи приведен перечень объектов, не признаваемых объектами налогообложения. Земельные участки поименованы в этом перечне (пп. 1 п. 4 ст. 374 НК РФ), следовательно, если они находятся на балансе организации, то налогом на имущество предприятий не облагаются.

[1] Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом МФ РФ от 31.10.00 № 94н.

[2] Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. Приказом МФ РФ от 13.10.03 № 91н.

[3] Постановление Госкомстата РФ от 21.01.03 № 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств".

[4] Приказ Минсельхоза РФ от 16.05.03 № 750 "Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации".

[5] ФАС ЦО посчитал правомерным оформление операции принятия на учет земельного участка с помощью формы № ОС-1 (см. Постановление от 17.08.04 № А08-2355/04-21-16).

[6] Письмо ДНП МФ РФ от 01.09.03 № 04-03-01/124 "О порядке применения НДС при приобретении земельных участков".

[7] Письма МНС РФ от 19.02.03 № ВГ-9-03/40 "Об исчислении НДС при выкупе земельных участков" и от 22.07.03 № ВГ-6-03/807.

[8] Письмо МНС РФ от 19.02.03 № ВГ-9-03/40 "Об исчислении НДС при выкупе земельных участков".

[9] Федеральный закон от 21.12.01 № 178-ФЗ "О приватизации государственного и муниципального имущества".

[10] Письмо МФ РФ от 26.01.05 № 03-03-02-04/1-18 "Об учете расходов на приобретение земельного участка организацией, применяющей УСН".

[11] Письмо МФ РФ от 28.12.04 № 03-03-02-04/1/99 "О затратах на приобретение земельных участков".

[12] Федеральный Закон от 11.10.91 № 1738-1 "О плате за землю".

[13] Федеральный закон от 29.11.04 № 141-ФЗ "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".

[14] Приказ МНС РФ от 29.12.03 № БГ-3-21/725 "Об утверждении формы налоговой декларации по земельному налогу и инструкции по ее заполнению".

[15] Письмо ФНС РФ от 11.04.05 № ГВ-6-21/286@ "О налоговой декларации по земельному налогу в 2005 году".

[16] Федеральный закон от 20.08.04 № 116-ФЗ "О внесении изменений в статью 8 Закона Российской Федерации "О плате за землю".

[17] Приказ МФ РФ от 10.12.04 № 114н "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации".

[18] Приказ МФ РФ от 19.05.05 № 66н "Об утверждении формы Налогового расчета по авансовым платежам по земельному налогу и Рекомендаций по ее заполнению".