

Н. А. Корнилевская

соискатель

Воронежский государственный университет

## ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОСТИ В РОССИИ: ИСТОРИЧЕСКИЙ ЭКСКУРС

Налоги являются необходимым элементом экономических отношений в обществе с момента зарождения государства. Как только образовавшиеся государства определяли свои границы, закрепляли за собой определенные территории и связывали себя с землей, владение ею становилось источником повинностей<sup>1</sup>, впоследствии трансформировавшихся в налоги.

«Налоги — суть средства к достижению цели общества или государства, т.е. той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в общество или при составлении Государства. На этом основывается и право государства в лице его правительства требовать податей от народа. Люди, соединившись в общество и вручив правительству власть верховную, вручили ему вместе с сим и право требования налогов»<sup>2</sup>.

В современном понимании налоги — это обязательные индивидуально-безвозмездные платежи, взимаемые с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований<sup>3</sup>. Налоги являются основным источником доходов государства и основными рычагами его воздействия на общественное производство, его динамику, структуру, на развитие научно-технического прогресса. Поэтому «от рабовладельческого государства древности до буржуазных демократий ни одно государство не отказывалось от этого рода доходов, стремясь при помощи их возложить на плечи трудящихся классов всю тяжесть расходов по организации подавления, угнетения и ограбления их же самих»<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Полное отсутствие обладания недвижимыми вещами, как писал М. Ф. Владимирский-Буданов, возможно только в кочевом быту народов. Как только люди оседают и переходят к занятию земледелием, у них появляется необходимость, во-первых, права на часть земной поверхности для устройства постоянного (в смысле оседлости) жилища — для дома и, во-вторых, права на отдельный участок земли для обработки и для других целей хозяйственного пользования» (См.: Владимирский-Буданов М. Ф. Обзор истории русского права. Ростов н/Д, 1995. С. 494).

<sup>2</sup> Тургенев Н. Опыт теории налогов: Сочинение Н. Тургенева. СПб., 1818. С. 11.

<sup>3</sup> Налоговый кодекс РФ (ч. 1) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 34. Ст. 3824.

<sup>4</sup> Злобин С. П. Без налогов, без войны. М., 1960. С. 9.

Хотя сами налоги возникли одновременно с государственными образованиями, первые упоминания о них появились примерно в VI в. до н.э. Самой ранней формой налогообложения можно считать жертвоприношения. Первые налоги носили бессистемный и натуральный характер. В Пятикнижии Моисея сказано: «...и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов принадлежит Господу»<sup>5</sup>.

Налог на недвижимость<sup>6</sup> также можно смело отнести к одному из первых налогов. В разных формах он встречался всюду: в древнем Египте — в виде доли от дохода земель, в Персидском царстве и Греческих республиках — в виде части от количества хлеба, полученного с земли. В Римском государстве земельный налог, представлял собой подать с дохода всей поземельной собственности. Налоги выполняли здесь фискальную и стимулирующую функции. Следует отметить, что последующие налоговые системы многих стран зачастую повторяли в более усовершенствованном виде древнюю римскую налоговую систему, ее объекты и подходы к налогообложению<sup>7</sup>.

Преемником хозяйственных традиций Римской империи стала Византия, где до VII в. включительно существовал 21 вид только прямых налогов, основным из которых являлся налог на недвижимость — поземельный налог.

Предшественниками Киевской Руси и России являлись государственные образования, именуемые историками «Великой Скифью», «Великой Сарматией» и Русколанью. Из осколков этих государств сформировались южно-славянские, западно-славянские и восточно-славянские государства. Последние позднее, в IX—X вв., объединились князьями Олегом, Игорем и Святославом в государства восточных славян и угрофинских народов с центром в городе Киеве. «История налогов на Руси — история самого Российского государства. Оно возникло более 1000 лет назад, когда первые русские князья объединили под своей властью славянские и неславянские племена Восточной Европы»<sup>8</sup>.

Из дошедших до нашего времени источников можно сделать вывод, что сведения об античном периоде русского налогообложения недвижимости крайне скудны. Известно лишь, что основной налоговой формой

<sup>5</sup> Тора: Пятикнижие Моисея. М., 2004. С. 1279.

<sup>6</sup> Термины «недвижимость, недвижимое имущество и недвижимые вещи» в России появились с развитием поземельного оборота. В Указе Петра I «О наследии имений» дается понятие недвижимых вещей: «родовых, выслуженных и купленных вотчин и поместий, а также и дворов и лавок». Данный термин, по мнению Г. Ф. Шершеневича, заменил собой прежние слова и словосочетания, которыми обозначалась земельная собственность и находящиеся на ней иные недвижимые вещи (см.: Законодательство Петра I. М., 1997. С. 699; Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права. М., 1995. С. 98).

<sup>7</sup> См.: Барулин С. В. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М., 2006. С. 18.

<sup>8</sup> Захаров В. Н., Петров А. Ю., Шацкилло М. К. История налогов в России IX—начала XX в. М., 2006. С. 296.

являлись натуральные сборы в княжескую казну — дань. В одном из первых упоминаний о древнерусских налогах — Велесовой книге говорится также и о «податях — мыто».

Дань на Руси, по своей сути, являлась нерегулярным сбором и взималась в виде контрибуций с побежденных племен. Сбор ее сопровождался княжеским произволом, приведшим, в частности, в 945 г. в древлянской земле к первому в истории Руси народному бунту, после чего княгиня Ольга занялась совершенствованием сбора дани, преобразовав ее в более систематический прямой налог.

Единицей прямого обложения в Киевской Руси являлся «дым», т.е. количество печей и труб в хозяйстве плательщика. Дань взималась двумя способами: «повозом», когда ее привозили в Киев, и «полюдьем», когда князья или их дружины сами приезжали за нею. Раздробленность Киевской Руси на отдельные княжества с начала XII в. проявилась и в распаде единой системы сбора податей.

После завоевания Руси Золотой Ордой регулярной данью были обложены все русские земли. Основным налогом стал «выход», взимаемый баскаками — уполномоченными хана, а затем и самими русскими князьями для передачи великому князю для отправления в Орду. Единицей обложения в городах был двор, а в сельской местности — хозяйство. «Ордынские тягости» были столь велики, что основательно подорвали экономику Руси. Отказы от уплаты дани или неполная уплата ее хану провоцировали набеги, что еще больше разоряло страну. Так налоговый гнет заставил разрозненные Русские княжества объединиться вокруг Москвы.

Возродившаяся государственность и укрепление централизованной власти при Иване III в 1476 г. позволили отказаться от уплаты «выхода» Орде. Вновь началось создание финансовой системы Руси. Сбор дани Иван III передал в руки Московских князей — Ивана Калиты и его преемников. В качестве главного прямого налога были введены «данные» деньги с черносошных крестьян и посадских людей. Для определения размера прямых налогов служило «сошное письмо», являвшееся первой русской налоговой декларацией и прообразом современного земельного кадастра. «Соха — это условная податная единица измерения земельного участка в описании состояния хозяйства, не зависящая от размеров поземельного владения»<sup>9</sup>. Все, что описывалось в хозяйстве, «кчалось в соху» и заносилось в «сошное письмо». Такой порядок просуществовал в России до конца XVII в. «Сошное письмо» велось для описания характеристик разных категорий земель, установления их владельцев и измерения площадей земельных участков.

Одновременно с сошным письмом велись писцовые книги, которые «проливают яркий свет на исконную древность частной поземельной собственности, сельской и городской, на хозяйствование землей, на

---

<sup>9</sup> Сергеевич В. Древности русского права. Т. 3: Землевладение, тягло, порядок обложения. 2-е изд. СПб., 1911. С. 396.

доходы владельцев, их повинности и порядок обложения их недвижимостей государственными сборами»<sup>10</sup>. Содержание писцовых книг составляло основу сошного письма.

Таким образом, «в основу налогообложения земли было положено ее качество ... следствием которого является урожайность и доходность земельного участка. Из чего можно сделать вывод, что уже в период зарождения налогообложения недвижимости на Руси доходность земли при ее налогообложении играла основную роль»<sup>11</sup>.

При Иване IV Грозном усиление налогового бремени его подданных и «Московское разорение» едва не поставили Русское государство на грань катастрофы. Необходимость замены существовавшей системы податей стала очевидной. Налоговая система XV—XVII вв. была сложна и запутанна, особенно в части контроля за налогообложением. Возрождение страны и системы сбора налогов началось в царствование Алексея Михайловича Романова (Тишайшего) (1629—1676), создавшего в 1655 г. Счетную палату, деятельность которой впервые позволила определить государственный бюджет и осуществить общий контроль исполнения доходной части государственной казны. В это время наряду с сохой появилась новая окладная единица налогообложения недвижимости — четь, т.е. живущая (обрабатываемая) четверть земли, равная определенному количеству крестьянских дворов. Введение новой окладной единицы постепенно привело к возврату к косвенному налогообложению земли, а также повлекло за собой новые способы ухода от налогообложения — несколько крестьянских дворов огораживались одной изгородью, и плательщиком являлся один объединенный двор. Новая окладная единица постепенно заменила собой более громоздкую соху, однако долгое время и дворовая соха, и дворовая четверть существовали вместе. Для целей господского обложения служила окладная единица «выть». Само это понятие употреблялось в смысле части, доли земельного участка<sup>12</sup>.

Следует обратить внимание, что в царствование Алексея Михайловича были предприняты первые попытки контроля за оборотом недвижимого имущества, выразившиеся в предписании в обязательном порядке «являть купчие в приказы»<sup>13</sup>. Для этого площадные подьячие записывали акты о продаже, дарении, мене в книги приказа, после чего приобретатель признавался собственником вотчины или поместья. При этом, если объектом сделки была земля, информация о ней за-

<sup>10</sup> Алексеев И. С. Памятник из межевыхъ законовъ. М., 1806. С. 193.

<sup>11</sup> Березин М. Ю. Налогообложение недвижимости. М., 2003. С. 21.

<sup>12</sup> См.: Веселовский С. Сошное письмо: Исследования по истории кадастра и посюжного обложения Московского государства. М., 1916. Т. 1. С. 441.

<sup>13</sup> О времени создания специальных учреждений — приказов, называвшихся также «избами», «палатами», «дворами», «четями», возникших для руководства различными хозяйственными, в том числе финансовыми делами, см.: Карамзин Н. М. История государства Российского. Тула, 1990. Т. 6. С. 38.

носились в пометный приказ, если дом и двор — в земский; сведения по городам регистрировались воеводами<sup>14</sup>. Таким образом, запись в поместном приказе «вотчины за купцом» была обязательной, так как именно с ней отождествлялось понятие о переходе вещного права.

Соборное уложение 1649 г. закрепило момент перехода права собственности от продавца покупателю. Им являлся момент внесения записи в книгу, которому предшествовала проверка оснований сделки в виде справки с делами приказа: «а будет кто вотчину свою родовую или выслуженную, или купленную кому продаст, и деньги возьмет, и купчую даст, а в поместном приказе в книгах ту вотчину за купцом не запишет, да после того вновь свою вотчину иному кому продаст воровством, и деньги возьмет, а в поместном приказе в книги ту вотчину за последним купцом запишет, и тою вотчиною владеть тому, за кем та вотчина в поместном приказе в книгах записана. А первому купцу тою вотчиною владеть не велеть, для того, что он ту вотчину купя, в поместном приказе за собою в книги не записал»<sup>15</sup>. Поэтому, в случае спора между покупателями, купившими одну и ту же вотчину, право собственности признавалось за тем из них, кто раньше записал в книгу приказа сведения о сделке.

Эпоха Петра I (1672—1725) — это эпоха кардинальных государственных реформ, включивших в себя и налоговую реформу. Бурное развитие промышленности, строительство городов, создание флота<sup>16</sup> и бесконечные войны требовали колоссальных финансовых вложений. В 1717 г. подворный налог уступил место подушной подати, возложенной на все мужское население страны. Собранные суммы налога почти полностью шли на содержание армии, поэтому контролировались Военной коллегией. Для централизации системы сбора налогов была создана Камер-коллегия, которая не справилась с поставленной задачей из-за сохранившегося принципа «специализации» налогов. Переход на взимание подушного налога был осуществлен в соответствии с Указом от 26 декабря 1718 г. о подушной переписи, которая завершилась к 1727 г., а ее итоги были подведены Екатериной I (1725—1727) после смерти Петра I.

Во времена Петра I интенсивность экономической жизни государства активизировала гражданский оборот, в который, естественно, были

---

<sup>14</sup> См.: Павлов П. Н. О документах, удостоверяющих государственную регистрацию прав на земельные участки и иное недвижимое имущество // Правовое регулирование рынка недвижимости. 1999. № 1. С. 36.

<sup>15</sup> Соборное Уложение 1649 г.: Текст, комментарии. Л., 1987. С. 89.

<sup>16</sup> Строительство флота требовало большого количества древесины. В связи с этим особую ценность приобрели леса как источник материалов для кораблестроения. Это определило законодательное ограничение рубки лесов, независимо от их принадлежности. Даже частным собственникам вменялось в обязанность следить за их состоянием (см.: Законодательство Петра I. М., 1997. С. 674).

вовлечены объекты недвижимого имущества. Существовавшие ранее ограничения оборота отдельных видов недвижимого имущества потребовалось устранить, и расширить круг субъектов, имеющих право участвовать в обороте недвижимости. С этой целью были приняты Указ императора от 18 января 1721 г. «О покупке купечеству к заводам деревень»<sup>17</sup>, которым купечеству разрешалась покупка деревень в собственность для промышленных нужд, и Сенатский указ от 4 ноября 1715 г. «О позволении писать купчие и закладные на недвижимое имение лицам женского пола»<sup>18</sup>, которым женщины были уравнены с мужчинами в правах совершать купчие<sup>19</sup> и закладные на недвижимое имущество. Эти нововведения, безусловно, следует расценить как создание предпосылок юридических гарантий экономической базы целого сословия — купечества, и условия для развития рынка недвижимости.

Необходимо отметить, что, стимулируя развитие рынка недвижимости, государство стремилось установить за ним контроль. Для создания централизованной системы государственного контроля за оборотом недвижимого имущества был издан именной Указ Петра I «Об обряде совершения всякого рода крепостных актов», которым устанавливался порядок совершения купчих недвижимого имущества. В соответствии с этим Указом договоры купли-продажи вступали в силу с момента их регистрации в приказе<sup>20</sup>, что свидетельствует о попытках государства создать систему государственной регистрации прав на недвижимое имущество.

Продолжателем Петровских реформ стала Екатерина II (1729—1796), которая усовершенствовала российскую финансовую систему в части контроля сборов налогов и преобразовала систему управления финансами. Произошла переориентация в налогообложении. Ведущее место в нем заняли косвенные налоги, налоги на недвижимость перестали играть одну из основных ролей в пополнении бюджета. Произошла и децентрализация процедуры укрепления прав на недвижимость. Функции по совершению крепостных актов были возложены на специальные учреждения крепостных дел, которые были образованы при уездных

<sup>17</sup> См.: Законодательство Петра I. М., 1997. С. 709.

<sup>18</sup> См.: Там же. С. 704.

<sup>19</sup> Купчая отнесена к способам приобретения права собственности. Она есть акт окончательный, есть передача, а соглашение о продаже предшествует ей, и в купчей выражается результат его — переход имущества от одного лица к другому; признаком этого перехода служит купчая крепость, так что выдачей ее и переходом права исполняется предшествовавшее ей соглашение (см.: *Победоносцев К. П.* Курс гражданского права. Ч. 1: Вотчинные права. М., 2002. С. 379).

<sup>20</sup> В приказах, как в органах, обеспечивающих гарантии вещных прав, хранились дела о переходе земель, содержалась информация о составе имений и сделках с ними (см.: *Кирсанов А. Р.* Система государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним в Российской Федерации: Учеб. пособие. М., 2002. С. 17).



судах. Также была предусмотрена специальная процедура так называемого ввода во владение недвижимостью, о чем составлялись специальные акты<sup>21</sup>, что свидетельствовало о тенденциях укрепления вещных прав собственников.

Внуком Екатерины II Александром I в 1802 г. было создано Министерство финансов, однако существенных перемен в налогообложении недвижимости не произошло.

В царствование Николая I (1825—1855) система прямого налогообложения нашла свое отражение в Уставе о прямых налогах, в соответствии со ст. 1 которого «прямые налоги суть: налоги и сборы с недвижимых имуществ; государственный поземельный налог; налог с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках; сбор с недвижимых имуществ в пригородных местностях Санкт-Петербурга на содержание полиции; налоги с недвижимых имуществ в губерниях Царства Польского; поземельная подать с колонистов некоторых областей; государственная оброчная и поземельная подати в губерниях Сибири и областях Акмолинской, Семипалатинской, Семиреченской, Уральской и Тургайской и ... государственный квартирный налог»<sup>22</sup>.

В 1857 г. был принят Свод законов, включавший «Устав о повинностях», само понятие которых красноречиво характеризует налоговую политику того времени: «Под повинностями разумеются тяготы, которые несут известные лица для удовлетворения различных потребностей, так и сами потребности, удовлетворяемые с помощью таких тяготей»<sup>23</sup>. Повинности были разделены на государственные (общие для всех частей империи), местные (губернские и областные) и частные (для определенных сословий). Одно из основных мест отводилось государственным земским сборам, взимавшимся с земель.

Предметом земского обложения являлись недвижимые имущества в городах, уездах; земли, жилые дома, фабричные заведения, торговые помещения и всякого рода здания и сооружения. Недвижимые имущества как предметы земского обложения описывались в «раскладках», представляющих собой сметы и оценки, составляемые земством, следовательно, основанием налогообложения являлись ценность и доходность облагаемого имущества. Таким образом, можно сделать вывод, что налог на недвижимость получил статус местного налога и служил источником городских доходов.

В 1862 г. для окончательной замены подушной системы налогообложения были предложены 2 формы налога на недвижимость: подворный налог и поземельная подать. Подворный налог предполагал обложение

---

<sup>21</sup> См.: Скворцов О. Ю. Сделки с недвижимостью в коммерческом обороте. М., 2006. С. 22.

<sup>22</sup> Устав о прямых налогах. Свод законов Российской Империи, повелением Государя Императора Николая I составленный. Т. 5. СПб., 1903. С. 5.

<sup>23</sup> Алексеенко М. М. Действующее законодательство о прямых налогах. СПб., 1879.

дворов крестьян, купцов, мещан и разночинцев, проживающих в селениях. Объектом поземельной подати являлись земли, вошедшие в крестьянский надел, как состоявшие в пользовании (аренде), так и приобретенные в собственность. Интересно то, что за взимание этих налогов обязано было отвечать общество «круговой порукой»<sup>24</sup>.

В 1863 г. в России впервые был введен самостоятельный налог на недвижимость в городах. Объектами налогообложения являлись жилые дома, заводы, фабрики, бани, склады, другие строения, пустующие земли. Этот налог имел статус местного и рассчитывался, исходя из доходности недвижимого имущества, а при невозможности ее определения — из стоимости недвижимости.

В 1866 г. «Положение о налоге на недвижимые имущества в городах, посадах и местечках» определило недвижимое имущество как жилые дома с пристройками и дворами, фабрики, заводы, бани и другие разного рода строения, складочные места и пустопорожние земли, огороды, сады, оранжереи, т.е. недвижимые имущества, расположенные в территориальных пределах города. Для исчисления налогового платежа применялась раскладочная система и из включения в перечень объектов недвижимости пустопорожних земель следует, что оценочная стоимость и доходность недвижимости больше не имели значения для налогообложения.

«В 1880 г. была отменена архаичная подушная подать, изнурявшая крестьянство, а вместо нее введены налоги, затронувшие более состоятельные слои населения: сбор с городской недвижимости, поземельный налог ... и др.»<sup>25</sup>.

С 1894 г. в городах России был введен государственный квартирный налог, размер которого определяли податные инспектора, обязанные наблюдать за правильностью распределения прямых налогов и изучением платежеспособности граждан. Квартирный налог косвенно свидетельствовал о величине доходов владельца недвижимости и напрямую зависел от площади квартиры. При этом при исчислении квартирного налога применялась прогрессивная шкала, что свидетельствовало о сохранении принципа справедливости государственного налогообложения, сохранившегося в налоговой политике страны со времен Петра I.

Взошедший в 1894 г. на царский престол Николай II (1894—1917) продолжил реформирование финансовой системы России. Его налоговые реформы привели к значительному увеличению поступлений в бюджет. Кардинальные изменения крестьянского землевладения вызвала аграрная реформа П. А. Столыпина, которая в первую очередь предполагала переоценку недвижимых имуществ и увеличение поступлений по прямым (имущественным) налогам<sup>26</sup>. В этот же период важнейшим

<sup>24</sup> См.: Алексеев М. М. Указ. соч. С. 72.

<sup>25</sup> Захаров В. Н., Петров А. Ю., Шацкило М. К. История налогов в России. IX—начало XX вв. М., 2006. С. 5.

<sup>26</sup> См.: Миронова О. А. Налоговое администрирование: Учеб. пособие. М., 2005. С. 14.



источником для земских бюджетов служило обложение недвижимых имуществ, которое, например, в 1900 г. дало земствам 72,2 % всех доходов<sup>27</sup>.

К концу XIX в. в России сложилась довольно громоздкая и своеобразная, но вместе с тем и прогрессивная система регулирования оборота недвижимого имущества, о чем свидетельствовало стремление российского законодательства «проводить благотворные начала, тогда еще не везде признанные на Западе»<sup>28</sup>. Поскольку приобретение прав на недвижимое имущество всегда требовало укрепления этих прав, под таким укреплением «подразумевалось публичное, при посредстве органов общественной власти, гласное утверждение соединения права с известным субъектом»<sup>29</sup>, облакавшееся в форму крепостных актов. Основные функции по укреплению прав на недвижимость возлагались на нотариусов, которые и составляли крепостные акты, заносили их (в целях регистрации) в актовую книгу. Однако моментом перехода права на объект недвижимого имущества являлась отметка нотариуса о состоявшейся сделке в крепостной книге. Такая процедура называлась вводом во владение, которая «как обязательный обряд оглашения был отменен и сохранен лишь как действительная передача имени приобретателю, которая совершается, подобно исполнению судебного решения, по желанию приобретателя»<sup>30</sup>. Следует отметить, что в XIX в. сделки с недвижимостью не являлись коммерческими (торговыми): «хотя Устав судопроизводства торгового прямо и не касается вопроса о недвижимых имуществях, тем не менее практикой он решается в том смысле, что сделки с недвижимым имуществом не относятся к сделкам торговым, какова бы ни была цель, которую при этом преследуют стороны»<sup>31</sup>.

На смену дореволюционной системе налогообложения в 1917 г. пришел прогрессивный подоходно-поимущественный налог с частыми сроками взимания. Доходность облагаемого имущества больше не играла никакой роли. Оценку имущества для определения ставки налога предполагалось возложить на самих владельцев. Однако из-за отсутствия подготовленного в профессиональном смысле налогового аппарата эти нововведения не были воплощены в жизнь.

Кроме того, одним из первых документов новой власти являлся декрет ВЦИК от 26 октября 1917 г. «О земле»<sup>32</sup>, которым был установлен запрет на совершение сделок с землей, следовательно, изъятие из

---

<sup>27</sup> См.: Ялбулганов А. А. Очерки истории финансового права дореволюционной России. М., 1998. С. 11.

<sup>28</sup> Кассо Л. А. Источники русского гражданского права: Вступительная лекция, читанная в Московском университете 17 января 1900 г. М., 1900. С. 5.

<sup>29</sup> Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права. М., 1995. С. 143.

<sup>30</sup> Синайский В. И. Русское гражданское право. М., 2002. С. 220.

<sup>31</sup> Каминка А. И. Очерки торгового права. М., 2002. С. 59.

<sup>32</sup> См.: СУ РСФСР. 1917. № 1. Ст. 3.

гражданско-правового оборота земли, как основного объекта недвижимости, сделало бессмысленным разделение имущества на движимое и недвижимое. Окончательно такое деление было упразднено Гражданским кодексом РСФСР 1922 г.<sup>33</sup>, согласно ст. 21 которого «с отменой частной собственности деление имущества на движимое и недвижимое имущество упразднено». Безусловно, такое положение не могло не отразиться на налогообложении.

В период НЭПа Постановлением ЦИК и СНК от 16 ноября 1922 г. был введен поимущественно-подоходный налог. С 1923 г. в него был включен квартирный налог, который впоследствии стал составной частью подоходного налога. В 1930 г. подоходно-поимущественный налог был окончательно упразднен<sup>34</sup>. В это же время была уничтожена разветвленная система налоговых платежей, и расчеты с государством сведены к 2 плановым платежам в бюджет: налогу с оборота и отчислению от прибыли. Кардинально изменился принцип формирования государственного бюджета — не за счет налоговых поступлений, а за счет изъятия основной массы ВВП по праву государственной монополии на средства производства<sup>35</sup>. Таким образом, «налогам в социалистической России была отведена роль активного способствования непрерывному росту и совершенствованию социалистического производства, как одного из орудий победы социализма над капитализмом»<sup>36</sup>.

В период Великой Отечественной войны 1942—1943 г. в СССР был проведен ряд мероприятий по упрощению налоговой работы. В 1942 г. начал взиматься налог со строений<sup>37</sup>; в 1943 г. с городского населения взимался унифицированный сбор на нужды культурного и жилого строительства.

В послевоенный период существенных изменений в налогообложении недвижимости не произошло, так как акцент в налогообложении был перенесен на платежи предприятий. Установленная еще в довоенное время (в 1930 г.), система таких платежей просуществовала до 1960 гг., когда в стране были намечены меры по коренному повышению эффективности работы предприятий, усилению роли прибыли как экономической категории, которые проводились в рамках общей направленности на совершенствование управления народным хозяйством, его планирования и усиление экономического стимулирования производства<sup>38</sup>.

В сельской местности в СССР особое место было отведено сельско-

<sup>33</sup> См.: СУ РСФСР. 1922. № 71. Ст. 904.

<sup>34</sup> См.: Дьяченко В. П. История финансов СССР. М., 1978. С. 120.

<sup>35</sup> См.: Екалеева И. Д., Сальникова Л. В. Налоговое право России: Учебник для вузов. М., 2006. С. 26.

<sup>36</sup> Марьяхин Г. Налоги в СССР. М.: Росфиниздат, 1958. С. 15.

<sup>37</sup> См.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. Харьков, 1997. С. 50.

<sup>38</sup> См.: О совершенствовании планирования и усиления экономического стимулирования промышленного производства: Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР от 4 октября 1965 г. // СП СССР. 1965. № 19—20. Ст. 153.

хозяйственному налогу, который, по своей сути, был единым и взимался, исходя из размеров пашни, с объема урожая и количества едоков крестьянского хозяйства. В 1923 г. ситуация изменилась, и единый сельскохозяйственный налог был переориентирован на общую сумму доходов крестьянского хозяйства. Единицей налогообложения земельного надела являлся размер пашни. Рост доходов от сельского хозяйства в 1926 г. потребовал реформирования сельскохозяйственного налога. В результате «за новую базу расчета был принят нормативный метод определения облагаемого дохода колхозов в денежном выражении, определявший норму доходности единицы каждого объекта обложения: пашни или посева, головы скота и т.д., от которой зависел размер взимаемого сельхозналога»<sup>39</sup>.

В 1928—1929 г. был осуществлен переход на обложение крестьянских хозяйств по посеву, а не по пашне<sup>40</sup>, а в 1939 г. твердые ставки сельскохозяйственного налога с личных хозяйств были заменены на прогрессивные. Эта тенденция сохранялась, и в годы ВОВ еще неоднократно увеличивались ставки сельскохозяйственного налога с доходов личных хозяйств, вынуждая их прекратить существование и перейти в колхозы.

Земельный налог в СССР не являлся существенным основанием для пополнения бюджетов и не влиял на эффективность использования земельных ресурсов. Все это было вызвано отсутствием государственного кадастрового учета и оценки земель, от чего не имелось достоверных сведений для расчета объективных ставок земельного налога.

С середины 1980 г. более чем 90 % государственного бюджета СССР формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Налоги с населения (прямые) занимали незначительное место: всего 7—8 % от всех поступлений в государственный бюджет<sup>41</sup>.

В конце 80-х годов XX столетия вновь возникла необходимость проведения реформ в сфере налогообложения, так как в государственной экономике появились элементы рыночных методов хозяйствования, в связи с чем возникла необходимость «законодательного закрепления многообразия форм собственности, права собственника использовать имущество для осуществления любой хозяйственной или иной деятельности, не запрещенной законом, разных условий защиты права собственности граждан, организаций и других собственников»<sup>42</sup>.

В 1990—1991 г. начала создаваться Российская налоговая система. Был принят ряд законов о налоговой системе: «Об основах налоговой системы в РФ»<sup>43</sup>, «О налоге на прибыль предприятий и организаций»<sup>44</sup>,

---

<sup>39</sup> Березин М. Ю. Указ. соч. С. 31.

<sup>40</sup> См.: Дьяченко В. П. История финансов СССР. М., 1978. С. 201.

<sup>41</sup> См.: Екалеева И. Д., Смольянова Л. В. Налоговое право России / Учебник. М., 2006. С. 28.

<sup>42</sup> Химичева Н. И. Налоговое право: Учебник. М., 1997. С. 15.

<sup>43</sup> См.: Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 1. Ст. 527.

<sup>44</sup> См.: Там же. № 11. Ст. 525.

«О налоге на добавленную стоимость»<sup>45</sup>, «О налогах с предприятий, объединений и организаций»<sup>46</sup> и др. Эти законы установили перечень идущих в бюджетную систему налогов, сборов, пошлин и других платежей, определили плательщиков, их права, а также обязанности налоговых органов.

Следует отметить, что с принятием в 1991 г. Основ гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик<sup>47</sup> (далее — Основы) было восстановлено деление вещей на движимые и недвижимые. Пунктом 2 ст. 4 Основ недвижимость была определена как земельные участки и все, что с ними прочно связано, т.е. здания, строения, сооружения, предприятия, иные имущественные комплексы, многолетние насаждения. В качестве существенного признака движимых вещей была закреплена возможность перемещения их без несоразмерного ущерба их назначению.

Новым этапом развития в сфере рыночных отношений стали Закон РСФСР «О приватизации жилищного фонда в РСФСР»<sup>48</sup> и Закон РФ от 4 июля 1991 г. № 1531-1 «О приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации»<sup>49</sup>. С их принятием в сферу гражданского оборота были вовлечены практически все виды недвижимого имущества. Однако «любой период реформ отличает такое состояние законодательства, при котором фактическая фиксация глобальных социально-экономических изменений происходит раньше, чем возникают нормы, призванные «обслуживать» вновь возникшие отношения. Сложилась ситуация, при которой объективно существовавшая практически новая сфера рыночных отношений не получила адекватной системы правового регулирования»<sup>50</sup>. Таким образом, можно сделать вывод о том, что на данном этапе у государства отсутствовали правовые механизмы гарантирования прав собственности на недвижимое имущество и возможности контроля рынка недвижимости.

Только к концу 1993 г. на законодательном уровне была предпринята попытка государственной регистрации всех видов недвижимого имущества в одном регистрирующем органе, которым предполагалось определить Российский комитет по земельным ресурсам. С этой целью был издан Указ Президента РФ «О государственном земельном кадастре и регистрации документов о правах на недвижимость»<sup>51</sup>, в соответствии с которым в поземельных книгах подлежали регистрации документы о правах на земельные участки, а также правоустанавливающие до-

<sup>45</sup> См.: Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 52. Ст. 1871.

<sup>46</sup> См.: Там же. 1990. № 27. Ст. 522.

<sup>47</sup> См.: Там же. 1991. № 26. Ст. 733.

<sup>48</sup> См.: Там же. № 28. Ст. 959.

<sup>49</sup> См.: Там же. № 27. Ст. 927.

<sup>50</sup> Алексеев В. А. Недвижимое имущество: Государственная регистрация и проблемы правового регулирования. М., 2007. С. 15.

<sup>51</sup> См.: Указ Президента РФ от 11 декабря 1993 г. № 2130 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 50. Ст. 4868 (Утратил силу).

кументы в отношении прочно связанных с земельными участками объектов недвижимого имущества.

Дефолт, объявленный в 1998 г., «встряхнул» экономическую ситуацию в стране, резко усилив роль налогов, так как любое государство в послекризисной обстановке пытается поправить свое экономическое положение при помощи корректировки налоговой системы. Одним из результатов проведенных налоговых реформ явилось принятие и вступление в силу с 1 января 1999 г. Налогового кодекса РФ (НК РФ) — основного законодательного акта, регулирующего налоговые отношения, в том числе по взиманию налога на недвижимость<sup>52</sup>.

В соответствии со ст. 130 Гражданского кодекса РФ<sup>53</sup> (ГК РФ) недвижимыми вещами (недвижимостью) являются земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К недвижимым вещам также отнесены подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты.

Федеральным законом «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»<sup>54</sup> дано более узкое, по сравне-

---

<sup>52</sup> В нашей стране этот вид налога применяется пока только в виде эксперимента, который проводится в соответствии с Федер. законом от 20.07.1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» // Рос. газета. 1997. 24 июля. Этот эксперимент начат в 1997 г. для подготовки согласованной концепции введения налога на недвижимость и разработки нормативно-правовой базы реформы налогообложения недвижимости. Наиболее подготовленными к реформированию систем налогообложения недвижимости оказались города Великий Новгород и Тверь. Суть этой реформы состоит в замене трех налогов: налога на имущество юридических лиц, налога на имущество физических лиц и налога на землю одним консолидированным налогом на недвижимость, налогооблагаемой базой которого является рыночная стоимость объекта недвижимого имущества.

<sup>53</sup> Гражданский кодекс РФ (ч. 1) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301; 1996. № 9. Ст. 773; № 34. Ст. 4026; 1999. № 28. Ст. 3471; 2001. № 17. Ст. 1644; № 21. Ст. 2063; 2002. № 12. Ст. 1093; № 48. Ст. 4746; № 48. Ст. 4737; 2003. № 2. Ст. 167; № 52 (ч. 1). Ст. 5034; 2004. № 27. Ст. 2711; № 31. Ст. 3233; 2005. № 1 (ч. 1). Ст. 18; № 1 (ч. 1). Ст. 39; № 1 (ч. 1). Ст. 43; № 27. Ст. 2722; № 30 (ч. 2). Ст. 3120; 2006. № 2. Ст. 171; № 3. Ст. 282; № 23. Ст. 2380; № 27. Ст. 2881; № 31 (ч. 1). Ст. 3437; № 45. Ст. 4627; № 50. Ст. 5279; № 52 (ч. 1). Ст. 5497; № 52 (ч. 1). Ст. 5498; 2007. № 7. Ст. 834.

<sup>54</sup> О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним: Федер. закон от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ // СЗ РФ. 1997. № 30. Ст. 3594; 2001. № 11. Ст. 997; № 16. Ст. 1533; 2002. № 15. Ст. 1377; 2003. № 24. Ст. 2244; 2004. № 30. Ст. 3081; № 27. Ст. 2711; № 35. Ст. 3607; № 45. Ст. 4377; 2005. № 52 (ч. 1). Ст. 15; № 1 (ч. 1). Ст. 22; № 1 (ч. 1). Ст. 40; № 1 (ч. 1). Ст. 43; № 50. Ст. 5244; 2006. № 1. Ст. 17; № 17 (ч. 1). Ст. 1782; № 26. Ст. 2380; № 27. Ст. 2881; № 30. Ст. 3287; № 50. Ст. 5279; № 52 (ч. 1). Ст. 5498.

нию с ГК РФ, понятие недвижимого имущества, к которому отнесены все объекты, связанные с землей так, что их перемещение без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, жилые и нежилые помещения, предприятия как имущественные комплексы.

Следует отметить, что существенную роль в налогообложении недвижимости играет ее оценка, т.е. определение стоимости объектов в денежном выражении по состоянию на определенную дату. Целью налога на недвижимость является совершенствование налоговых отношений, связанных с недвижимым имуществом, с основной задачей ликвидировать существующий разрыв между уровнем и сложностью современных экономических отношений в России и уровнем развития действующей налоговой системы<sup>55</sup>.

В настоящее время современный налог на недвижимое имущество представляет собой частный вариант налога на имущество, для определения которого существенное значение имеют 2 аспекта: обладание правами на объект недвижимости и сумма, израсходованная на приобретение этого объекта. Учет объектов недвижимости осуществляется органами Федеральной регистрационной службы, органами технической инвентаризации и Росземкадастра. Такая последовательность в перечислении регистрирующих органов не случайна, так как, вопреки логике и определению недвижимого имущества как всего, что прочно связано с землей, ФЗ «О регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» был принят первым, опередив законы о кадастре и техническом учете объектов недвижимости. По нашему мнению, это ошибочно, поскольку объекты недвижимости прочно связаны с землей и неотделимы от нее, и их учет целесообразно было бы начать с учета и оценки земель и занесения этих сведений в кадастр.

Совершенно очевидно, что при наличии нескольких «специализированных» учреждений, занимающихся учетом и регистрацией объектов недвижимости и прав на них, практически невозможно добиться эффективного налогообложения недвижимости. Следствием этого являются небольшие налоговые поступления в региональные и местные бюджеты, что, в свою очередь, ведет к их дефициту. Наглядным примером может служить ситуация с исполнением городского бюджета городского округа г. Воронеж, где процент от поступления земельного налога в его бюджет составил в 2006 г. 80,8 % от запланированного, а процент земельного налога, взимаемого по ставке п. 1 ст. 394 НК РФ — всего 23,9 %<sup>56</sup>.

Следовательно, необходимо создание единого государственного органа по учету и регистрации недвижимого имущества, который будет

<sup>55</sup> См.: Березин М. Ю. Указ. соч. С. 179.

<sup>56</sup> Исполнение бюджета городского округа город Воронеж за 2006 год: Приложение № 1 к решению Воронежской городской Думы от 14 июня 2007 г. № 120-II // Воронежский курьер. № 65. 2007. 16 июня.



располагать всеми необходимыми сведениями об объекте налогообложения, «что обеспечит соблюдение единства подходов и методов в определении физических и ценовых показателей объектов недвижимости... только в этом случае будут проведены все необходимые для налогообложения действия в отношении каждого объекта недвижимости: постановка на учет, расчет цены недвижимого имущества и определение его правового статуса»<sup>57</sup>.

В свете проведения в нашей стране административных и налоговых реформ вопросы реформирования региональных и местных налогов привлекают к себе повышенное внимание в связи с их основным объектом — недвижимостью. В процессе разработки, подготовки и проведения реформ представляется целесообразным учесть мировой опыт налогообложения недвижимости, где налог на недвижимое имущество, рассчитанный, исходя из рыночной стоимости этого имущества, успешно выполняет сразу несколько функций: фискальную, стимулирующую и социальную. Уровень этого налога в Австралии, Канаде, Великобритании и др. странах составляет более 90 % налоговых доходов местных бюджетов. В развивающихся странах налоги на недвижимость составляют примерно 40 % всех субнациональных доходов<sup>58</sup>. Поэтому зарубежный опыт, адаптированный к современным российским реалиям, может быть успешно применен в нашей стране при выборе модели системы реформирования имущественного налогообложения.

Особо следует отметить, что в налогах (в том числе налоге на недвижимость) и налоговой политике заложены возможности использования их в целях развития и совершенствования федеративных отношений, а также местного самоуправления, что относится к числу первостепенных задач, стоящих сегодня перед российским государством<sup>59</sup>. В этой связи к числу наиболее перспективных следует отнести налог на недвижимость.

---

<sup>57</sup> Березин М. Ю. Указ. соч. С. 365.

<sup>58</sup> Налоговая реформа в России: Проблемы и решения. М., 2003. Т. 2. С. 434.

<sup>59</sup> См.: Химичева Н. И. Налоговое право: Учебник. М., 1997. С. 7.