

УДК 349.41

*Г.Л. Землякова***ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ОТ ПРОДАЖИ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ С ПОЗИЦИИ СОЧЕТАНИЯ ПУБЛИЧНЫХ И ЧАСТНЫХ ИНТЕРЕСОВ¹**

В статье рассмотрены ситуации, когда обложение доходов граждан подоходным налогом от продажи земельных участков не вполне соответствует принципу соблюдения баланса публичных и частных интересов. В частности, речь идет о случаях продажи вновь образованных земельных участков, участков, находившихся у граждан на правах постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения до регистрации права собственности на них, изъятия земельных участков или их частей для государственных или муниципальных нужд. В целях защиты частных интересов и стимулирования оборота земельных участков автором предложено освободить граждан от уплаты подоходного налога при продаже земельных участков до истечения минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества в этих случаях.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, продажа земельных участков, кадастровая стоимость, рыночная стоимость, налоговый вычет.

DOI: 10.35634/2412-9593-2020-30-1-153-158

В соответствии с Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ) доходы от реализации недвижимого имущества, в том числе земельных участков, находящегося в Российской Федерации, по общему правилу, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц по ставке в размере 13 %.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 %, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218–221 НК РФ (п. 3 ст. 210 НК РФ).

Согласно ст. 217 НК РФ, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы физических лиц, получаемые ими за соответствующий налоговый период от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более. В соответствии с п. 4 ст. 217.1 НК РФ минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет 5 лет. Налоговым законодательством предусмотрены случаи, когда указанный срок может быть сокращен.

Так, согласно п. 3 ст. 217.1 НК РФ, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет 3 года в следующих случаях:

1) право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от члена семьи и (или) близкого родственника этого налогоплательщика;

2) право собственности на объект недвижимости получено налогоплательщиком в результате приватизации;

3) право собственности на объект недвижимости получено налогоплательщиком как плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением.

Кроме того, законом субъекта РФ минимальный предельный срок владения объектом недвижимости может быть уменьшен вплоть до нуля для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимости. В настоящее время соответствующие законы, согласно которым минимальный предельный срок владения объектом недвижимости снижен до трех лет, приняты в Ставропольском крае², Республике Алтай³, Ханты-Мансийском автономном округе⁴ и Республике Саха (Якутия)⁵.

¹ Данная работа выполнена при информационной поддержке СПС «КонсультантПлюс».

² Закон Ставропольского края от 09.03.2016 № 22-кз «Об установлении на территории Ставропольского края минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения от налогообложения доходов физических лиц, полученных от продажи объекта недвижимого имущества на территории Ставропольского края» // Ставропольская правда. 2016. № 37-39.

Надо отметить, что размер кадастровой стоимости земельного участка также может непосредственным образом повлиять на величину подлежащей уплате суммы подоходного налога от продажи участка, который находился в собственности гражданина менее минимального предельного срока.

Так, согласно п. 5 ст. 217.1 НК РФ, если доходы налогоплательщика от продажи объекта недвижимости меньше, чем кадастровая стоимость этого объекта по состоянию на 1 января года, в котором он продан, умноженная на понижающий коэффициент 0,7, в целях налогообложения доходы налогоплательщика от продажи указанного объекта принимаются равными кадастровой стоимости этого объекта, умноженной на понижающий коэффициент 0,7. Под продажей здесь необходимо понимать момент государственной регистрации перехода права собственности на объект недвижимости.

Не секрет, что кадастровая стоимость многих земельных участков остается по-прежнему сильно завышенной. Например, нередко в случае, если коммуникации располагаются по границе земельного участка, то при расчете его кадастровой стоимости используется коэффициент, который предполагает, что коммуникации имеются на самом участке. Или если, например, продается доля в праве на земельный участок, то в расчет берется кадастровая стоимость всего участка. Но все доли в праве на земельный участок, находящийся в долевой собственности, не могут в сумме стоить столько же, сколько целый земельный участок, находящийся в единоличной собственности одного лица. Рыночная стоимость сотки земельного участка, который находится в долевой собственности, на практике уменьшается в разы. Так, например, кадастровая стоимость земельного участка для ведения личного подсобного хозяйства площадью 36 соток в г. Балашиха Московской области составляет 22 млн рублей. Участок находится в общей долевой собственности. Владелец 1/4 доли в праве общей собственности на этот участок после долгих мытарств смог продать свою долю в праве общей собственности на земельный участок вместе с частью дома одному из сособственников по цене, не превышающей 2 млн рублей, то есть он не смог даже за эту цену найти стороннего покупателя.

В соответствии с п. 6 ст. 217.1 НК РФ, законом субъекта РФ размер понижающего коэффициента (0,7) может быть уменьшен до нуля для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества. Однако на основании изучения нормативных правовых актов, содержащихся в Справочной информационной системе «КонсультантПлюс», в законодательстве субъектов РФ подобных норм найти не удалось.

Следует сказать, что норма п. 5 ст. 217.1 НК РФ в 2019 г. стала предметом оспаривания ее конституционности. По мнению гражданина С.С. Мустаева, данная норма НК РФ противоречит ст. 19, 35 и 104 Конституции РФ, поскольку, возлагает на граждан обязанность уплачивать налог на доходы физических лиц в повышенном размере с дохода, который реально не был получен; ставит налогоплательщиков – граждан в худшее положение по сравнению с иными категориями налогоплательщиков.

Но Конституционный Суд РФ отказал в принятии к рассмотрению жалобы указанного гражданина, мотивировав это тем, что законодательство о государственной кадастровой оценке *по своему смыслу* (курсив мой. – Г.З.) исходит из того, что кадастровая стоимость имущества не должна в значительной мере отличаться от среднего уровня его рыночной стоимости, а потому может выступать в качестве вмененного налогоплательщику дохода при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц⁶.

³ Закон Республики Алтай от 06.10.2015 № 49-РЗ «Об уменьшении минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения от налогообложения налогом на доходы физических лиц доходов от продажи объектов недвижимого имущества на территории Республики Алтай» // Сборник законодательства Республики Алтай. 2015. № 127(133). Ч. 1.

⁴ Закон ХМАО – Югры от 27.09.2015 № 70-оз «Об установлении на территории Ханты-Мансийского автономного округа – Югры минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения от налогообложения доходов физических лиц, полученных от продажи объекта недвижимого имущества» // Собрание законодательства Ханты-Мансийского автономного округа-Югры. 2015. № 9 (Ч. II, т. 1), ст. 891.

⁵ Закон Республики Саха (Якутия) от 07.11.2013 1231-3 № 17-V «О налоговой политике Республики Саха (Якутия)» // Ведомости Государственного Собрания (Ил Тумэн) Республики Саха (Якутия). 2013. № 3.

⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 24.10.2019 № 2908-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Мустаева Сайтсалима Сайдусмановича на нарушение его конституционных прав пунктом 5 статьи 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

Надо отметить, что, несмотря на *смысл* законодательства о кадастровой оценке, о котором говорит Конституционный Суд РФ, по информации Росреестра количество споров о величине кадастровой стоимости объектов недвижимости, внесенной в Единый государственный реестр недвижимости (далее – ЕГРН), год от года только увеличивается⁷. Так, за период с 01.01.2019 по 31.12.2019 г. в судах инициировано 22 373 спора (в 2018 г. – 16 114 споров⁸, в 2017 г. – 15 817 споров⁹, в 2016 г. – 13 477 споров¹⁰). Большинство из них – об установлении кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости (22 010 исков в 2019 г.)¹¹. За 2019 г. рассмотрено 13 242 иска (по 24 218 объектам недвижимости): требования истцов удовлетворены по 12 674 искам (по 23 109 объектам недвижимости). Суммарная величина кадастровой стоимости в отношении объектов недвижимости, по которым были приняты решения, по состоянию на 31.12.2019 г. упала приблизительно на 781,79 млрд руб. (44,8 %) ¹². То есть кадастровая стоимость объектов недвижимости в среднем завышена в два раза, а согласно рассматриваемой норме НК РФ для налогообложения она может быть снижена лишь на 30 %. В связи с этим трудно согласиться с мнением Конституционного Суда РФ, высказанным в том же определении от 24.10.2019 № 2908-О, о том, что такой механизм налогообложения дохода физических лиц по сделкам от продажи объектов недвижимого имущества не предполагает взимания с граждан налога в повышенном размере.

Итак, если в собственности гражданина земельный участок находился более 5 лет, то при его продаже подходящий налог на сумму, полученную от его продажи, не уплачивается.

Необходимо иметь в виду, что в соответствии с п. 1 ст. 11.2 Земельного кодекса РФ (далее – ЗК РФ) земельные участки образуются, в том числе, при разделе, объединении, перераспределении земельных участков или выделе из земельных участков.

Следовательно, собственник земельного участка, решивший произвести в отношении него какую-либо из указанных манипуляций, получает вместо своего участка, который находился у него в собственности долгие годы, новый или новые земельные участки. Это происходит, как правило, при разделе земельного участка за исключением случаев, указанных в п. 4 и 6 ст. 11.4 ЗК РФ, и случаев, предусмотренных другими федеральными законами. Согласно п. 1 ст. 11.6 ЗК РФ, при объединении смежных земельных участков образуется один земельный участок, и существование таких смежных земельных участков прекращается. При перераспределении нескольких смежных земельных участков образуются несколько других смежных земельных участков, и существование таких смежных земельных участков прекращается (п. 1 ст. 11.7 ЗК РФ). При выделе земельного участка образуются один или несколько новых земельных участков, а земельный участок, из которого осуществлен выдел, сохраняется в измененных границах (п. 1 ст. 11.5 ЗК РФ). То есть если, например, земельный участок находится в общей долевой собственности нескольких граждан в течение 10 лет и один из собственников выделит земельный участок в счет своей доли и продаст его в течение 5 лет с момента образования земельного участка, то он будет обязан уплатить подходящий налог. Но если остальные участники долевой собственности придут к соглашению о продаже измененного земельного

⁷ URL: <https://rosreestr.ru/site/activity/kadastrvaya-otsenka/rassmotrenie-sporov-o-rezultatakh-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-/informatsiya-o-sudebnykh-sporakh-v-otnoshenii-rezultatov-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-obektov/> (дата обращения: 01.02.2020 г.).

⁸ URL: <https://rosreestr.ru/site/activity/kadastrvaya-otsenka/rassmotrenie-sporov-o-rezultatakh-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-/informatsiya-o-sudebnykh-sporakh-v-otnoshenii-rezultatov-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-obektov-/informatsiya-o-sudebnykh-sporakh-v-otnoshenii-rezultatov-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-2018/> (дата обращения: 01.02.2020 г.).

⁹ URL: <https://rosreestr.ru/site/activity/kadastrvaya-otsenka/rassmotrenie-sporov-o-rezultatakh-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-/informatsiya-o-sudebnykh-sporakh-v-otnoshenii-rezultatov-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-obektov-/informatsiya-o-sudebnykh-sporakh-v-otnoshenii-rezultatov-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-2017/> (дата обращения: 01.02.2020 г.).

¹⁰ URL: <https://rosreestr.ru/site/activity/kadastrvaya-otsenka/rassmotrenie-sporov-o-rezultatakh-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-/informatsiya-o-sudebnykh-sporakh-v-otnoshenii-rezultatov-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-obektov-/informatsiya-o-sudebnykh-sporakh-v-otnoshenii-rezultatov-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-obektov-2016/> (дата обращения: 01.02.2020 г.).

¹¹ URL: <https://rosreestr.ru/site/activity/kadastrvaya-otsenka/rassmotrenie-sporov-o-rezultatakh-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-/informatsiya-o-sudebnykh-sporakh-v-otnoshenii-rezultatov-opredeleniya-kadastrvoy-stoimosti-obektov/> (дата обращения: 01.02.2020 г.).

¹² Там же.

участка, оставшегося в их собственности после выдела доли одного из сособственников, то у них обязанности по уплате подоходного налога не возникает.

Если гражданин, например, в течение 10 лет обладал земельным участком, а потом решил его разделить на два участка, чтобы продать один из них, то с полученной суммы от продажи участка до истечения пятилетнего срока с момента его образования он должен будет уплатить подоходный налог.

Возникает вопрос: насколько при таком подходе законодателя достигается баланс частных и публичных интересов?

В отличие от иного имущества, согласно ЗК РФ, земельные участки должны использоваться в соответствии с их целевым назначением и разрешенным использованием. Следовательно, если речь идет о добросовестном собственнике, то презюмируется, что он использовал земельный участок по назначению и нес расходы по его содержанию в течение всего того времени, что был его правообладателем.

Если, например, несение этого бремени стало непосильным для этого гражданина и он решил избавиться от половины земельного участка, образовав из исходного земельного участка два и продав один из них, то по логике законодателя он получил доход такой же, как получило бы лицо, которое не несло в течение, как минимум, пяти лет расходы по содержанию этого земельного участка. Однако фактически это не так. Более того, собственник исходного земельного участка произвел затраты на проведение кадастровых работ по разделу земельного участка и образованию из него двух участков, и, возможно, понес расходы на возведение забора между вновь образованными участками.

Или, например, в случае, когда в отношении части земельного участка устанавливается зона с особыми условиями использования территории, в связи с чем применительно к части земельного участка устанавливаются ограничения в его использовании. Может возникнуть ситуация, когда собственнику такого земельного участка проще избавиться от обремененной части участка, чем содержать ее. В связи с чем он произведет раздел земельного участка и продажу одного из вновь образованных земельных участков.

Согласно подп.3 п. 1 ст. 39.28 ЗК РФ, перераспределение земель и (или) земельных участков допускается в случае перераспределения земель и (или) земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, и земельных участков, находящихся в собственности граждан и предназначенных для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства, при условии, что площадь земельных участков, находящихся в собственности граждан, увеличивается в результате этого перераспределения не более чем до установленных предельных максимальных размеров земельных участков. Иначе говоря, выкупив в порядке перераспределения земельных участков 1-2 сотки для выравнивания границ своего земельного участка, площадью, например, в 10 соток, гражданин при продаже участка до истечения 5 лет с момента его образования должен будет уплатить подоходный налог.

Нужно отметить, что в указанных случаях при продаже земельного участка ранее истечения 5 лет с момента его образования гражданин имеет право воспользоваться имущественным налоговым вычетом, предусмотренным подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ.

В соответствии с указанной нормой НК РФ имущественный налоговый вычет предоставляется в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде, в том числе от продажи земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, не превышающем в целом 1 млн рублей. Вместо получения указанного имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества.

По мнению Минфина России, при отчуждении земельного участка, образованного в результате раздела исходного участка, собственник вправе разделить сумму понесенных расходов на приобретение первоначального участка пропорционально площади каждого из вновь образованных участков, появившегося в результате раздела первоначального земельного участка для получения налогового вычета¹³.

Все чаще граждане сталкиваются с процедурой изъятия земельных участков для государственных или муниципальных нужд. Соответственно, к моменту изъятия земельный участок также может находиться у собственника менее 5 лет. Нередко изымается только часть участка, а точнее, участок, образуемый в результате раздела земельного участка, принадлежавшего собственнику. В соответ-

¹³ Письмо Минфина России от 16.10.2019 № 03-04-05/79420 // СПС «КонсультантПлюс».

вии с этим, срок нахождения в собственности гражданина изымаемого вновь образованного участка всегда будет менее 5 лет. Таким образом, доход от его продажи подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в общем порядке.

Согласно подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ, при определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере выкупной стоимости земельного участка и (или) расположенного на нем иного объекта недвижимого имущества, полученной налогоплательщиком в денежной или натуральной форме, в случае изъятия указанного имущества для государственных или муниципальных нужд.

По общему правилу, имущественные налоговые вычеты предоставляются при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода (п. 7 ст. 220 НК РФ). Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (п. 1 ст. 80 НК РФ). Форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц утверждена Приказом ФНС России от 03.10.2018 № ММВ-7-11/569@¹⁴.

В соответствии с п. 1 ст. 229 НК РФ, по общему правилу, налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Соответственно, гражданин, у которого изымается земельный участок для государственных или муниципальных нужд, помимо тех неудобств, которые он итак испытывает в связи с изъятием, должен еще совершить дополнительные действия, направленные на заполнение и подачу налоговой декларации. В противном случае с него может быть взыскана сумма подоходного налога, исчисленная от полученной им выкупной цены за изъятый у него земельный участок, и он может быть привлечен к налоговой ответственности.

Возможны случаи, когда гражданину взамен изымаемого был предоставлен земельный участок, который его совершенно не устраивает по тем или иным причинам, и он решает избавиться от такого участка как можно скорее. Или он решает продать оставшийся у него после изъятия земельный участок (если изымалась только часть). Опять же с полученного при продаже такого земельного участка дохода, если он пробыл в собственности гражданина менее 5 лет, такой гражданин будет обязан уплатить подоходный налог (с возможностью получения налогового вычета в размере 1 млн рублей).

У многих граждан земельные участки, предназначенные для ведения садоводства, огородничества, ведения дачного хозяйства, личного подсобного хозяйства, индивидуального жилищного строительства, индивидуального гаражного строительства, находятся на ограниченных вещных правах – постоянного (бессрочного) пользования и пожизненного наследуемого владения. Если допустить, что речь идет о добропорядочном гражданине, который использует свой земельный участок по целевому назначению, а сведения о земельном участке и его правообладателе содержатся в ЕГРН, то, соответственно, он уплачивает ежегодно земельный налог.

Указанный гражданин в соответствии с п. 9.1 ст. 3 Федерального закона от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» вправе зарегистрировать право собственности на такой земельный участок. Следовательно, для того чтобы не уплачивать подоходный налог с суммы продажи такого земельного участка, гражданин должен выждать 5 лет с момента регистрации права собственности на него. И это при том, что еще в 2001 г. в своем постановлении Конституционный Суд РФ указывал на то, что Конституцией РФ гарантируется защита не только права собственности, но и таких имущественных прав, как право постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения земельным участком. Земельный участок является для землепользователя именно «своим имуществом» (что должно признаваться всеми субъектами права)¹⁵.

¹⁴ Приказ ФНС России от 03.10.2018 № ММВ-7-11/569@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 13.12.2001 № 16-П «По делу о проверке конституционности части второй статьи 16 Закона города Москвы "Об основах платного землепользования в городе Москве" в связи с жалобой гражданки Т.В. Близинской"» // Собрание законодательства РФ. 2001. № 52 (Ч. 2). Ст. 5014.

Таким образом, нормы налогового законодательства в упомянутых выше примерах по сути сдерживают оборот земельных участков, находящихся в собственности граждан.

Представляется, что в приведенных случаях законодателю следовало бы пересмотреть подход к налогообложению по налогу на доходы физических лиц в пользу частных интересов, освободив граждан от уплаты подоходного налога при продаже земельных участков до истечения минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества.

Поступила в редакцию 22.12.2019

Землякова Галина Леонидовна, доктор юридических наук, доцент, ведущий научный сотрудник
ФГБУН «Институт государства и права Российской академии наук» (ИГП РАН)
119019, Россия, г. Москва, ул. Знаменка, 10
E-mail: ecolaw@igpran.ru

G.L. Zemlyakova

**FEATURES OF TAXATION OF INCOME FROM THE SALE OF LAND BY INDIVIDUALS FROM
A POSITION OF A COMBINATION OF PUBLIC AND PRIVATE INTERESTS**

DOI: 10.35634/2412-9593-2020-30-1-153-158

The article deals with situations when the taxation of income of citizens with income tax from the sale of land does not fully comply with the principle of maintaining a balance of public and private interests. In particular, these are cases of sale of newly formed land plots, land plots held by citizens on the rights of permanent (unlimited) use or lifelong inheritable possession prior to registration of ownership of them, seizure of land plots or their parts for state or municipal needs.

In order to protect private interests and stimulate the turnover of land plots, the author proposes exempting citizens from income tax when selling land plots before the expiration of the minimum term of owning an immovable property in these cases.

Keywords: personal income tax, sale of land, cadastral value, market value, tax deduction.

Received 22.12.2019

Zemlyakova G.L., Doctor of Law, Associate Professor, Leading Researcher
Institute of State and Law of Russian Academy of Sciences
Znamenka st., 10, Moscow, Russia, 119019
E-mail: ecolaw@igpran.ru