

# Actual problems of legal regulation of property taxes of individuals in the Russian Federation in modern conditions

M. V. Lushnikova<sup>1</sup>

<sup>1</sup>P. G. Demidov Yaroslavl State University, 14 Sovetskaya str., Yaroslavl 150003, Russian Federation

DOI: 10.18255/2306-5648-2024-2-188-199

Research article  
Full text in Russian

The article gives the author's vision of the problems of legal regulation of property taxation of individuals in the Russian Federation and ways to solve them within the framework of the modern anti-crisis financial and legal mechanism. It is concluded that an effective legal regime for property taxation should be built on the unity of the fiscal and regulatory functions of taxes. The foreign experience of property taxation of individuals is analyzed in terms of its possible reception. Proposals for the introduction of a new one-time tax on the acquisition of real estate, the revival of the tax on property transferred through inheritance and donation are substantiated; criteria for differentiation of tax rates for property tax on individuals, including in relation to property used for business purposes. The author's assessment of the concept of family property taxation is given; luxury taxation; unified real estate tax and prospects for their implementation in domestic tax legislation.

**Keywords:** taxation of property of individuals; unified property tax; one-time property taxes; luxury tax; tax on property transferred by gift or inheritance

## INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

|                       |                                                                               |
|-----------------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| Lushnikova, Marina V. | E-mail: <a href="mailto:mvlushnikova@mail.ru">mvlushnikova@mail.ru</a>        |
|                       | Doc. Sc. (Jurisprudence), Professor, Honored lawyer of the Russian Federation |

**For citation:** Lushnikova M. V. Actual problems of legal regulation of property taxes of individuals in the Russian Federation in modern conditions // Demidov Law Journal. 2024. Vol. 14, No. 2. P. 188-199. (in Russ.)

## Актуальные проблемы правового регулирования имущественных налогов физических лиц в Российской Федерации в современных условиях

М. В. Лушникова<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова, ул. Советская, 14, Ярославль, 150003, Российская Федерация

DOI: 10.18255/2306-5648-2024-2-188-199  
УДК 336.226.2

Научная статья  
Полный текст на русском языке

В статье дано авторское видение проблем правового регулирования имущественного налогообложения физических лиц в Российской Федерации и путей их решения в рамках современного антикризисного финансово-правового механизма. Сделан вывод, что эффективный правовой режим имущественного налогообложения должен строиться на единстве фискальной и регулирующей функций налогов. Проанализирован зарубежный опыт имущественного налогообложения физических лиц в ключе возможной его рецепции. Обоснованы предложения о введении нового разового налога на приобретение недвижимого имущества, возрождении налога на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения; дополнительных критериях дифференциации налоговых ставок по налогу на имущество физических лиц, в том числе и в отношении имущества, используемого в предпринимательских целях. Дана авторская оценка концепции посемейного имущественного налогообложения; налогообложения роскоши; единого налога на недвижимость и перспектив их реализации в отечественном налоговом законодательстве.

**Ключевые слова:** налогообложение имущества физических лиц; единый налог на имущество; разовые налоги на имущество; налог на роскошь; налог на имущество, переходящее в порядке дарения или наследования

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Лушникова, Марина Владимировна

E-mail: [mvlushnikova@mail.ru](mailto:mvlushnikova@mail.ru)

Доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист РФ,  
профессор кафедры трудового и финансового права

**Для цитирования:** Лушникова М. В. Актуальные проблемы правового регулирования имущественных налогов физических лиц в Российской Федерации в современных условиях // Демидовский юридический журнал. 2024. Том 14, № 2. С. 188-199.

### Введение

В условиях негативного воздействия внешних экономических санкций со стороны недружественных стран на нашу экономику, увеличения бюджетных расходов в связи с проведением СВО на повестке дня стоит проблема консолидации антикризисных финансово-правовых мер, направленных на предупреждение, пре-

© ЯРГУ, 2024

Статья открытого доступа под лицензией CC BY (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

сечение угроз снижения благосостояния населения. Этот антикризисный финансово-правовой механизм защиты населения должен строиться на единстве, сбалансированности бюджетных и налоговых мер поддержки населения на всех уровнях финансово-правового регулирования: федеральном, региональном и местном [1–2]. В рамках данной статьи остановимся лишь на части этого правового механизма, регулирующего имущественные налоги физических лиц. Справедливое имущественное налогообложение физических лиц должно предупредить и купировать угрозы значительного расслоения населения по имущественному состоянию и неравномерного социально-экономического развития регионов.

Современная отечественная система налогообложения имущества физических лиц включает в себя региональный транспортный налог и местные налоги – налог на имущество и земельный налог. При этом транспортный налог и земельный налог являются универсальными, взимаются как с физических, так и юридических лиц по единым правилам исчисления налоговой базы. Раздельное налогообложение предусмотрено в отношении имущества физических лиц и организаций.

Традиционно имущественные налоги являются собственными доходами соответственно региональных и местных бюджетов. В основе имущественного налогообложения физических лиц лежит принцип «платит получатель выгоды» (содержание школ, детских дошкольных учреждений, качественные дороги, благоустроенные дворы жилых районов, озеленение города, коммунальное хозяйство и др.). В этой связи неслучайно имущественные налоги физических лиц признают формой участия населения в финансировании местных (региональных) нужд в соответствии с имущественными возможностями каждого [3, с. 34–36]. Однако поступления в указанные бюджеты сумм налоговых платежей не впечатляет. Так, например, в бюджете г. Ярославля в 2024 г. планируется, что местные налоги составят 4,5 % в общей сумме доходов<sup>1</sup>. Предоставление налоговых льгот по указанным налогам означает снижение поступлений в бюджеты (налоговые расходы), снижение налогового потенциала субъектов Федерации и муниципальных образований. В этой связи расширение перечня налоговых льгот и преференций по имущественным налогам должно носить справедливый соразмерный характер. Расширение регулирующей (стимулирующей) функции имущественных налогов означает сокращение их фискальной функции. Налоговая политика в сфере имущественного налогообложения физических лиц должна строиться в соответствии с общей закономерностью налогообложения, а именно оптимальной сбалансированности фискальной и регулирующей функции. Кроме того, сама система имущественного налогообложения должна отвечать на современные вызовы мобилизационной экономики, старения населения и стимулирования рождаемости; задачам поддержки малого и среднего бизнеса индивидуальных предпринимателей.

Нуждается ли система имущественного налогообложения физических лиц в новых налогах или достаточно обновить действующие налоги? При ответе на этот вопрос ограничимся временным отрезком с начала XXI века (или с вступлением в силу первого кодифицированного акта в сфере налогообложения части 1 НК РФ) до настоящего времени.

<sup>1</sup> Решение муниципалитета г. Ярославля от 20.12.23 № 182 «О бюджете г. Ярославля на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов» //Городские новости. 2023. 23 дек., № 104.

## Разовые налоги на имущество

Начнем с налога на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения. В первоначальной редакции НК РФ части 1 в перечне местных налогов значился разовый налог на имущество, переходящее в порядке дарения и наследования. Он взимался на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-I «О налогах на имущество физических лиц»<sup>2</sup>. Этот закон утратил силу, но в части второй НК РФ данный налог не появился. Отмену этого налога мотивировали целым рядом аргументов. Заявляли, что этот налог не отвечает принципу справедливого и однократного налогообложения, т. к. наследуемое имущество, имущество, переходящее в порядке дарения, приобреталось наследодателем, дарителем за счет денежных средств, полученных от доходов, которые были обложены налогом. Кроме того, приводились и общие суждения о социальной справедливости облагать налогом имущество близких родственников, например наследование внуком квартиры бабушки. Обоснованность решения нашего законодателя исключить этот разовый имущественный налог из отечественной системы налогообложения вызывает сомнение.

Во-первых, данный налог не нарушает принципов однократности налогообложения, т. к. последний означает обложение одного и того же объекта за один и тот же налоговый период сопоставимыми налогами. В отношении имущественных налогов здесь разнятся налоговые периоды, а в отношении вида налогов (налог на доходы и налог на имущество) сопоставимость отсутствует. Во-вторых, в части социальной ориентированности данного налога проблема может решаться установлением необлагаемого минимума и налоговыми льготами. В-третьих, многие государства имеют в своей налоговой системе рассматриваемый налог. Так, например, в США установлены налоги на наследование и дарение (от 18 до 4 % — на федеральном уровне), власти штатов также имеют право вводить дополнительный налог штата на наследование. Данные налоги по законодательству США имеют необлагаемый минимум, а также прогрессивную шкалу в зависимости от стоимости имущества, учитывают степень родства. Объектом налогообложения выступает как недвижимое, так и движимое имущество, ценные бумаги, антиквариат, произведения искусства и др. В Японии диапазон ставок налогообложения варьируется от 10–50 %, Австрии – до 60 % и т. д. Но справедливости ради отметим, что некоторые страны отказались от взимания налога на имущество, переходящее в порядке дарения и наследования (Кипр, Норвегия, Словения) [4, с. 86–111].

Представляется, что введение этого налога в налоговую систему РФ в качестве местного налога отвечает принципу справедливого и соразмерного налогообложения, тем более в условиях высокой степени расслоения российского общества по степени благосостояния. В фискальных целях обеспечения доходной части местного бюджета (обеспечения общественных нужд) неразумно исключать из объектов налогообложения имущество, переходящее в порядке наследования и дарения. В объект налогообложения должны включаться как недвижимое имущество, земельные участки, так и движимое (транспортные средства; доли (паи) в уставных капиталах организаций; ценные бумаги; цифровые финансовые активы, криптовалюта, антиквариат, произведения искусства). Социальную ориентацию данного налога можно обеспечить и прогрессивной шкалой налогообложения в зависимости от степени родства наследодателя (дарителя) и наследника (одаряемого), и необла-

<sup>2</sup> Российская газета. 1992. № 36.

гаемым минимумом для каждого класса налогоплательщиков. Этот налог целесообразно ввести как резидентский налог. Например, в Швеции налоговые резиденты облагаются налогом на наследство и дарение в отношении имущества, находящегося как в Швеции, так и за рубежом, а нерезиденты – только в отношении имущества, находящегося в Швеции. Шведские граждане, которые покинули страну, еще на протяжении 10 лет считаются резидентами в целях уплаты налога на наследство и дарение [4, с. 238].

Отметим, что отчасти налогообложение имущества, переходящее в порядке дарения и наследования, обеспечивается налогом на доходы физических лиц, но именно отчасти. В НК РФ (пп.18, 18.1 ст. 217) освобождены от налога доходы в денежной и натуральной формах, полученные от физических лиц в порядке наследования или дарения. Исключение сделано только в отношении случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, цифровых финансовых активов, цифровых прав, долей, паев. Однако и в последнем случае освобождаются от налога, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками. Иными словами, налогообложению подлежит весьма ограниченный перечень объектов, да и то с исключениями.

В части возможной рецепции опыта зарубежных стран стоило бы рассмотреть введение в налоговую систему еще одного разового местного налога – налога на приобретение недвижимого имущества, находящегося на территории РФ. Например, такой налог уплачивается покупателем при приобретении недвижимости в Германии. Налоговая база рассчитывается по цене недвижимости, указанной в сделке по приобретению объекта [5, с. 275]. Во Франции также взимается разовый налог при покупке недвижимости [6]. В Великобритании взимается гербовый сбор при приобретении недвижимости, размер которого варьируется по прогрессивной шкале в зависимости от стоимости этого имущества и от гражданства Великобритании или иностранного государства.

### **Налог на имущество физических лиц**

Этот налог в отличие от вышерассмотренного разового налога в соответствии с НК РФ является регулярным. За период времени с начала XXI века правовой режим этого налога претерпел ряд изменений, основным из которых был поэтапный переход от инвентаризационной стоимости недвижимого имущества, которая была далека от реальной рыночной стоимости имущества, к кадастровой стоимости. Между тем кадастровая стоимость имеет в своей основе метод массовой оценки недвижимого имущества и поэтому не отражает реальной стоимости конкретного индивидуального недвижимого имущества. В литературе некоторыми авторами предлагается для решения проблемы индивидуализации оценки недвижимого имущества физического лица изменить порядок определения кадастровой стоимости, а именно предоставить право налогоплательщику самостоятельно определить эту стоимость с последующим информированием налогового органа до даты начисления налога. При отсутствии такой информации – заявления налогоплательщика – должна применяться государственная кадастровая стоимость [7, с. 105]. Между тем при таком варианте налогоплательщику придется самостоятельно обращаться к независимым оценщикам и не исключается несогласие налогового органа с полученными от налогоплательщика результатами кадастровой оценки. В чем особый смысл такой процедуры? По действующему законодательству налогоплатель-

щик и в настоящее время вправе оспорить кадастровую стоимость недвижимого имущества, используемую налоговым органом при исчислении налога в специальной комиссии по рассмотрению споров или в суде<sup>3</sup>.

Кроме того, в действующем законодательстве установлена весьма «слабая» прогрессия налоговых ставок по налогу на имущество, от которой получают необоснованные преференции собственники довольно дорогостоящего недвижимого имущества. Это еще раз свидетельствует о несоответствии этого налога принципу справедливого соразмерного налогообложения.

Размер налоговых ставок, предусмотренных в НК РФ, может быть уменьшен до нуля или увеличен, но не более чем в три раза нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных образований. При этом ставки могут дифференцироваться в зависимости от вида имущества, кадастровой стоимости, места нахождения имущества (ст. 406 НК РФ). Например, в соответствии с Решением муниципалитета г. Ярославля от 27.11.2014 № 441 «О налоге на имущество физических лиц» такая дифференциация налоговых ставок установлена в зависимости от кадастровой стоимости объектов и их видов<sup>4</sup>. Считаем, что следует дополнить перечень критериев дифференциации недвижимого имущества в зависимости от количества объектов одного и того же вида имущества. Например, в отношении второй квартиры собственника, в которой он не проживает, установить повышенный размер налоговой ставки.

Рассматриваемый налог имеет необлагаемый минимум в отношении жилой недвижимости, который сравнительно недавно дополнен социальным вычетом на детей лицам, имеющим трех и более несовершеннолетних детей. Представительным органам муниципальных образований предоставлено право увеличивать эти размеры налоговых вычетов.

Нуждаются в пояснениях и налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц. Они подразделяются на федеральные льготы, установленные НК РФ, и местные, предусмотренные местным налоговым законодательством. Федеральные налоговые льготы, а это довольно объемный перечень, можно разделить на три группы по их целевой направленности: социальные льготы для лиц, нуждающихся в особой социальной защите со стороны государства (инвалиды, пенсионеры черныбыльцы и др.); лица, имеющие заслуги, в т. ч. военная служба; социально-экономические, связанные с имуществом, используемым в профессиональной творческой деятельности, личном подсобном хозяйстве и др., т. е. личного характера. Эти федеральные налоговые льготы должны предоставляться на всей территории государства, обеспечивая равенство прав этих категорий налогоплательщиков, где бы они ни проживали и ни имели имущество; а также соблюдение принципа единства налоговой системы. В рамках принципа дифференциации муниципальные образования вправе дополнить этот перечень местными льготами. В г. Ярославле этот перечень дополнен одной-единственной льготой для несовершеннолетних лиц и совершеннолетних лиц до 24 лет, обучающихся на дневной форме обучения в образовательных организациях и находящихся на иждивении лиц, каждое из которых является пенсионером.

<sup>3</sup> ФЗ от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке» // РГ. 2016. 6 июля, № 146.

<sup>4</sup> Городские новости. 2014. 29 ноябр., № 97 (с посл. изм. и доп.)

Концепция государственной семейной политики в Российской Федерации на период до 2025 года<sup>5</sup> в качестве одного из направлений провозглашает совершенствование системы налогообложения для лиц с семейными обязанностями. Налогообложение имущества физических лиц построено на принципе личного налогообложения и личного использования налоговых льгот. Ряд специалистов предлагают введение посемейного налогообложения имущества физических лиц, при котором семья признается консолидированным налогоплательщиком в отношении совместного имущества (недвижимого имущества, транспортных средств) [8, с. 92–105]. При этом в качестве положительного примера приводят зарубежный опыт отдельных стран (США, Канада, Сингапур и др). Так, в США если один из супругов за счет личных средств уплатил в полном объеме налоги на имущество, то это признается необлагаемым дарением денежных средств в пользу другого супруга [9, с. 30–34]. Концепция консолидированного налогоплательщика-семьи учитывает правовой режим общей собственности супругов и представляется весьма перспективным решением проблем налогообложения совместного имущества. Кроме того, введение в НК РФ посемейного налогообложения имущества позволит решить и проблемы конфликтных ситуаций в части использования вычетов и налоговых льгот в отношении общего имущества, используемого одним из супругов в предпринимательских целях и находящегося на специальном режиме налогообложения. К примеру, индивидуальный предприниматель оспорил право на льготу в отношении зарегистрированной на него квартиры в связи с применением упрощенной системы налогообложения и осуществлением предпринимательской деятельности по данному адресу. Суд признал позицию индивидуального предпринимателя необоснованной, т. к. последний не представил доказательств непосредственного использования данной квартиры в предпринимательской деятельности<sup>6</sup>.

Коль скоро зашла речь о посемейном налогообложении, то заслуживает внимания и вопрос налогообложения имущества несовершеннолетних лиц. НК РФ устанавливает лишь возраст деликтоспособности физического лица – 16 лет (ст. 107 НК РФ), не упоминая ни о налоговой правоспособности, ни дееспособности. Это означает, что налоговая правоспособность может возникнуть и с рождения лица, если у него появился объект налогообложения, а налоговая дееспособность – с момента, когда он может самостоятельно распорядиться своими денежными средствами, т. е. обращаемся к нормам ГК РФ и ТК РФ. Е. А. Чефранова видит несправедливость в уравнивании налоговых обязанностей по уплате налога на имущество несовершеннолетних лиц и взрослых трудоспособных лиц. Несовершеннолетние лица, по ее мнению, по своему статусу находятся в одной социальной группе с пенсионерами, которые также нетрудоспособны по возрасту, но освобождаются от уплаты налога на имущество [10, с.115–122]. Кроме того, названный автор усматривает правовую неопределенность в части уплаты налога на имущество несовершеннолетних их законными представителями за счет средств представляемого. В этой связи она считает наилучшим решением освобождение несовершеннолетних лиц от уплаты налогов на имущество. Между тем такая ситуация приведет к злоупотреблениям со стороны представителей несовершеннолетних лиц (законных и уполномоченных), которые оформят свое недвижимое имущество на несовершеннолетних

<sup>5</sup> Распоряжение Правительства РФ от 25 августа 2014 г. № 1618-р «Об утверждении Концепции государственной семейной политики в Российской Федерации на период до 2025 года» // СЗ РФ. 2014. № 35, ст. 4811.

<sup>6</sup> Определение ВС РФ от 21.02.2022 № 305-ЭС21-29351.

лиц – это очевидно. В целях защиты прав несовершеннолетних-налогоплательщиков, на наш взгляд, следует в НК РФ прописать правила института приостановления исполнения налоговой обязанности, как это сделано в отношении исполнения налоговой обязанности физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими или недееспособными (п. 3 ст. 51 НК РФ).

Важно поднять еще одну проблему – проблему налогообложения имущества физических лиц, используемого в предпринимательских целях. Правовой режим имущественного налогообложения физических лиц должен обеспечить не только социальную ориентированность налога, справедливое распределение налогового бремени в зависимости от имущественного состояния лица, но и заинтересованность физических лиц в использовании этого имущества для созидательной деятельности, которая может привести к росту благосостояния лица. Выше мы уже отмечали федеральные налоговые льготы социально-экономической направленности использования имущества для личных целей, но остается проблема налогообложения имущества, используемого в предпринимательских целях. Как решать проблему стимулирования предпринимательства через механизм имущественного налогообложения?

Первое на что обращаем внимание, – это повышенная ставка налогообложения коммерческой недвижимости (административно-деловые и торговые центры) (п. 7 и 10 ст. 378.2 НК РФ). В зарубежной практике также нередки случаи использования недвижимого имущества в предпринимательских целях в качестве основания к повышению налоговой ставки. Например, в Канаде налог на недвижимость устанавливается в диапазоне от 0,5 до 1 % стоимости имущества, а для определенных видов коммерческой деятельности повышается до 50 % стоимости недвижимого имущества [11, с. 3–6].

Второй момент – порядок имущественного налогообложения зависит от налогового режима индивидуального предпринимателя. Индивидуальный предприниматель, находящийся на общем режиме налогообложения является плательщиком налога на имущество, используемое в предпринимательских целях. Согласно НК РФ (п. 2 ст. 407) налоговая льгота не предоставляется в отношении имущества, используемого налогоплательщиком в предпринимательских целях. Российский законодатель также запрещает предоставление налоговых льгот в отношении объектов предпринимательского назначения (административно-деловые и торговые центры), а также в отношении объектов, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 миллионов рублей. Индивидуальный предприниматель-налогоплательщик, находящийся на общем режиме налогообложения, вправе отнести суммы уплаченного налога на имущество, используемое в предпринимательских целях в качестве профессиональных вычетов, уменьшающих налоговую базу по налогу на доходы физических лиц. Что интересно, аналогичные решения предусмотрены и в зарубежной практике. Так, в Нидерландах налог на недвижимость может быть основой вычетов для целей налога на доходы физических лиц, если собственность используется в коммерческих целях [11].

Индивидуальные предприниматели, находящиеся на специальных налоговых режимах (единый сельхозналог, упрощенная система налогообложения, патентная система налогообложения), освобождаются от уплаты налога на имущество, используемое в предпринимательских целях, за исключением все тех же объектов административно-делового, торгового и бытового назначения по переч-

ню субъекта Федерации<sup>7</sup>. Для таких индивидуальных предпринимателей, находящихся на специальном режиме налогообложения, указанное освобождение от уплаты имущественного налога является налоговой льготой. В этой связи она носит заявительный характер, и налогоплательщик обязан подтвердить использование этого имущества именно в предпринимательских целях.

Однако у представительных органов муниципальных образований имеется известное право устанавливать налоговые преференции индивидуальным предпринимателям, как находящимся на общем режиме налогообложения, так и на специальном налоговом режиме, по налогу на имущество за счет введения дифференцированных ставок, в том числе пониженных (вплоть до нуля), в отношении отдельных категорий имущества и в зависимости от места нахождения объекта. Таким образом, в соответствии с российским налоговым законодательством именно на местном уровне могут появиться налоговые стимулы в имущественном налогообложении в отношении предпринимательской деятельности. К примеру, в Германии некоторые виды имущества признаются имуществом с льготной ставкой налогообложения (имущество врачей или адвокатов, открывших свой кабинет; и др.) [12].

В отношении налогообложения имущества физических лиц представляет интерес международно-правовой аспект налогообложения. Российский законодатель в отношении недвижимого имущества физических лиц применяет критерий территориальности в целях устранения двойного международного налогообложения. Между тем в отношении недвижимого имущества организаций действует иной принцип – принцип налогового резидентства. В последнем случае двойное международное налогообложение устраняется на основании международных соглашений, а при их отсутствии применяется метод обычного зачета (кредита) (ст. 386.1 НК РФ). Обоснованность такой дифференциации вызывает сомнение. Некоторые специалисты считают такой подход к «территориальной» организации имущественного налогообложения вместо «резидентской» искусственным ограничением налогового потенциала имущественных налогов [13, с. 16–23]. И в этом с ними можно согласиться. Аналогичная ситуация и с земельным налогом физических лиц, который построен на принципе территориального налогообложения.

### **Единый налог на недвижимость и земельный налог**

Отметим, что с начала 90-х гг. прошлого века остается открытым вопрос о формировании справедливого и социально-ориентированного налогообложения имущества физических лиц. Решение этой проблемы связывалось с введением налога на недвижимость и налогообложением роскоши (престижного потребления). В 1998 г. при разработке проекта ныне действующего НК РФ предполагалось введение налога на недвижимость как регионального налога. Этот налог должен был заменить три имущественных налога: налог на имущество физических лиц, на имущество организаций и земельный налог. Налогоплательщиками по налогу на недвижимость признавались физические и юридические лица. Налоговая база – рыночная стоимость недвижимости. С целью апробации такого механизма в 2000–2004 гг. в Твери и Великом Новгороде был проведен эксперимент, который, фактически не состоялся в Твери, а в Новгороде показал в целом неоднозначные в оценках специ-

<sup>7</sup> См., например: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.12.2021 по делу № Ф40-153129/2021.

алистов результаты. Но тем не менее в 2004 г. Государственной Думой РФ в первом чтении был принят законопроект о введении местного налога на недвижимость, объектом обложения которого должны были стать жилые здания, гаражи, а также земельные участки, на которых они расположены. Плательщиками этого налога становились бы физические лица и организации. Доработка этого неоднозначного законопроекта велась довольно долго, а перспективы принятия соответствующего закона постоянно переносились на более поздние сроки. В конечном итоге законодатель отказался от концепции единого налога на недвижимость, выбрав плюралистическую модель налогообложения имущества.

Основными общими аргументами в пользу введения единого налога на недвижимость приводятся ссылки на опыт зарубежных стран (Германия, Испания, Канада, Великобритания, Нидерланды, Япония и др.), а также достаточно неубедительные утверждения о том, что единый налог будет более эффективен как с точки зрения фискальной, так и с точки зрения механизма его администрирования. Однако если обратиться к опыту различных стран, то вариант, который предлагался в законопроекте, по мнению ряда специалистов, не соответствовал ни одной зарубежной системе [5, с. 249.]. Взята была лишь общая идея о существовании налога на недвижимость. Так, монистическая модель имущественного обложения в европейских странах (например, во Франции) означает, что объектом налога на имущество признается не только недвижимое имущество, земля, но и движимое имущество (ценные бумаги, банковские счета), т. е. объектом является совокупное имущество. В Японии также установлены и единые налоговые ставки на совокупное имущество физических лиц и организаций. При исчислении налоговой базы применяется необлагаемый минимум.

Налог на роскошь (налог на состояние). В зарубежной практике налогообложение «роскоши» («сверхпотребления») обеспечивается за счет как косвенного налогообложения (повышенные ставки акцизов, НДС), так и прямого налогообложения доходов (например, налог на прирост имущества, капиталов) и собственно налога на конкретные виды имущества. В последнем случае государства вводили в налоговую систему отдельный вид налогов, как правило, с целью решения конкретных социально-экономических задач. Например, в Италии на острове Сардиния вводился налог на роскошь в отношении собственников габаритных яхт, в Китае – собственников гольф-клубов. В ряде государств налог на роскошь (налог на состояние) имел в качестве объекта налогообложения совокупную стоимость имущества, накопленный (земля, лесные насаждения, здания, сооружения, дома, квартиры, ценные бумаги, доли и паи в организациях) [14, с. 133]. Так, во Франции, Испании взимался «солидарный налог на состояния», объектом которого являлось движимое и недвижимое имущество, превышающее установленный законом размер. В зарубежной практике специальные отдельные налоги на роскошь, как правило, существуют в налоговой системе государств лишь на определенный период времени. Это обусловлено особенностью этих налогов. С одной стороны, введение таких налогов преследовало не только фискальную цель пополнения бюджета государства, но и социальную путем выравнивания социально-экономического положения разных слоев населения, снижения социальной напряженности в обществе. Но, с другой стороны, такой налог ведет к утечке капиталов за рубеж, снижению инвестиционной активности в государстве, смене налогового резидентства платежеспособных налогоплательщиков. Так, именно по этим причинам в США налог на роскошь в отношении яхт, частных

самолетов, драгоценностей и мехов, введенный в 1990 г., уже через три года был отменен, а в отношении частных самолетов – только в 2007 г. [15].

На уровне законодательных инициатив в Государственной Думе РФ неоднократно звучали предложения о введении налога на предметы роскоши (2008; 2012; 2021). Но проблема заключалась в определении перечня предметов роскоши и их стоимости. Для решения этой проблемы предлагались различные подходы. Их можно свести к двум основным. В соответствии с первым подходом обосновывалась целесообразность введения нового налога в нашу налоговую систему – налога на роскошь с сохранением уже имеющихся в налоговой системе имущественных и транспортного налогов. Согласно второму подходу предлагалось реализовать налогообложение предметов роскоши через повышенную ставку транспортного налога и прогрессивную ставку налога на имущество.

Наш законодатель воспользовался вторым способом. В транспортном налоге появились повышающие коэффициенты в зависимости от стоимости автомобиля (только с легковых автомобилей стоимостью от 10 млн руб. с учетом года их выпуска) (п. 2 ст. 362 НК РФ), и владельцы таких автомобилей не вправе использовать налоговые льготы по транспортному налогу. Но в отношении налога на имущество адекватной прогрессивной шкалы налоговых ставок так и не появилось. Законодатель ограничился только жилой и нежилой недвижимостью, если кадастровая стоимость объекта превышает 300 млн руб. (ст. 400, 401 НК РФ). Не вправе использовать налоговые льготы собственники недвижимого имущества стоимостью свыше 300 млн руб. (п. 2 ст. 406 НК РФ). Муниципальным образованиям предоставлено право увеличивать ставки, но не более чем в три раза. Для сравнения: субъекты Федерации вправе увеличивать налоговые ставки на транспортные средства в 10 раз. Вероятно, требуется унификация полномочий муниципальных и региональных законодателей в части права на увеличение налоговых ставок в 10 раз, поскольку речь идет об имуществе как объекте налогообложения. Другой вариант решения проблемы – это принятие развернутой прогрессивной шкалы налогообложения недвижимого имущества. Кстати, эту функцию в транспортном налоге выполняют повышающие коэффициенты. Такое решение нашего законодателя кажется нам более правильным, нежели выделение самостоятельного налога на предметы роскоши.

В заключение ограничимся общим выводом. Эффективный правовой режим налогообложения имущества физических лиц должен обеспечить согласование (баланс), с одной стороны, фискальных интересов муниципальных образований в обеспечении общественных нужд населения за счет местных бюджетов, с другой – интересов налогоплательщиков в справедливом распределении налогового бремени, т. е. социально-ориентированном налогообложении имущества с учетом необходимости социальной защиты отдельных категорий населения, а равно налогового стимулирования физических лиц, использующих имущество в предпринимательских целях.

## Ссылки

1. Лушникова М. В. Антикризисный финансово-правовой механизм защиты российского рынка занятости в современных условиях мобилизационной экономики // Демидовский юридический журнал. 2023. Т. 13, № 3. С. 406-415. DOI 10.18255/2306-5648-2023-3-406-415.

2. Рябова Е. В. Развитие межбюджетных отношений в рамках бюджетно-налоговой политики, направленной на обеспечение финансовой устойчивости субъектов РФ // Журнал российского права . 2023. № 7. С. 75–89.
3. Налоговое право. Особенная часть / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Просвещение, 2017. 736 с.
4. Отдельные финансово-правовые институты зарубежных стран / отв. ред. В. А. Белов. М.: РУДН, 2009. 426 с.
5. Килинкарлова Е. В. Налоговое право зарубежных стран. М.: Юрайт, 2019. 354 с.
6. Эйми Тчибола, Петюкова О. Н. Правовое регулирование льгот при налогообложении недвижимости в России и Франции // Налоги. 2020. № 4. С. 45–48.
7. Дементьева М. А., Захарова А. В., Кирова Е. А. Опыт налогообложения недвижимого имущества физических лиц в зарубежных странах и его применение в России // Вестник университета. 2019. №1. С. 100–107. DOI 10.26425/1816-4277-2019-1-100-107.
8. Журавлева О. О. Налогово-правовые меры поддержки семей // Журнал российского права. 2021. № 5 . С. 92–105.
9. Копина А. А; Рябова Е. В. Имущество супругов как объект налогообложения: российские реалии и зарубежные практики // Финансовое право. 2022. № 6. С. 30–34.
10. Чефранова Е. А. Некоторые аспекты совершенствования налогообложения имущества и доходов несовершеннолетних // Закон. 2023. № 7. С. 115–122.
11. Маргулис Р. Л. Налогообложение имущества физических лиц за рубежом // Налоги. 2010. № 1. С. 3–6.
12. Однокоз В. Г. Зарубежный опыт налогообложения имущества // Гуманитарные научные исследования. 2015. № 3. С. 152-157. EDN TOMIBP.
13. Савицкий А. И. Разграничение объекта налогообложения и предмета налога по имущественным налогам: проблемы теории и практики // Налоги. 2019. № 2. С. 16–23.
14. Качур О. В. Зарубежный опыт налогообложения недвижимости // Современная экономика: проблемы и решения. 2023. № 3. С. 126–136.
15. Шакирова Р. К. Концепция налога на роскошь: зарубежный опыт, отечественная практика и альтернативы // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2016. № 1. С. 255–268.