

Кизиллов В. В. / Kizilov V. V.

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ НАЛОГОПЛАДЕЛЬЩИКА,  
ПОЛУЧЕННЫХ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ НАСЛЕДУЕМОГО ИМУЩЕСТВА:  
АСПЕКТЫ СПРАВЕДЛИВОГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА**

**TAXATION OF TAXPAYER INCOMES THAT ARE OBTAINED FROM THE  
SALE OF INHERITED PROPERTY: ASPECTS OF FAIR TAX REGIME**

*Кизиллов Вячеслав  
Владимирович,  
к.ю.н., главный редактор жур-  
нала «Актуальные вопросы пу-  
бличного права», г. Омск,  
attorney1961@mail.ru*

Рассматриваются вопросы нормативного регулирования налогообложения доходов, полученных налогоплательщиками-резидентами от реализации наследуемого имущества в странах – участницах Таможенного Союза и в Украине. Отмечается наличие разных налоговых подходов к налогообложению доходов от реализации имущества физических лиц. Ставится под сомнение справедливость нормативного регулирования предоставления налоговых льгот в отношении доходов от отчуждения унаследованного налогоплательщиком имущества. Предлагаются изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, закрепляющие более справедливый режим налогообложения относительно наследуемого имущества.

**Ключевые слова:** имущественные налоговые вычеты, налоговые льготы, наследство, наследуемое имущество, раздел наследства, налогообложение реализации наследуемого имущества, доходы, не подлежащие налогообложению.

*Kizilov Viacheslav  
Vladimirovich,  
c.j.s. (PhD of jurisprudence),  
Editor in chief of the magazine  
"The topical Issues of Public  
Law", Omsk,  
attorney1961@mail.ru*

The author considers the issues of normative regulation in the taxation of income obtained by taxpayers-residents from the sale of inherited property in the countries-participants of the Customs Union and Ukraine. Notes the existence of different tax approaches to the taxation of income from the sale of physical persons' property. The fairness of the normative regulation of providing tax benefits in respect of income from the alienation of property inherited by a taxpayer is questioned. Amendments to the Tax Code of the Russian Federation, which enshrine more equitable tax regime with regard to inherited property, are suggested in the article.

**Keywords:** property tax deductions, tax benefits, inheritance, inherited property, division of inheritance, taxation of the sale of inherited property, incomes that are not subject to taxation.

Наиболее часто к теме справедливости действующего законодательства о налогообложении физических лиц обращался А. В. Брызгалин [5; 6; 11]. Однако во всех его работах, как и в исследованиях других правоведов, основной акцент делался на изучении вопроса справедливой ставки подоходного налога. И как итог такого исследования выводилось заключение, «главным недостатком существующей системы налогообложения физических лиц является несоблюдение принципа социальной справедливости и отсутствие прогрессивного налогообложения. Именно возвращение к прогрессивному налогообложению должно позволить обеспечить более справедливый подход к налогообложению доходов граждан» [11].

По нашему мнению, вопрос справедливого налогообложения не должен замыкаться только на обосновании выбора конкретных видов ставок. За острыми дискуссиями экономистов и политиков относительно выбора ставок подоходного налога теряется проблема определения объекта налогообложения,

под которым мы понимаем чистый доход налогоплательщика. Как мы полагаем, и в постановлении Конституционного Суда РФ № 5-П от 13 марта 2008 г. [3] изложена правовая позиция, совпадающая с нашей, о том, что возложенное на налогоплательщика бремя уплаты налога на доходы физических лиц, должно определяться таким образом, чтобы налогом облагался бы так называемый чистый доход (см. п. 3 указанного постановления).

Бесспорно, что справедливое налогообложение должно строиться на основе гармоничного сочетания финансовых интересов государства, общества и налогоплательщиков. И именно поэтому неизбежен процесс постоянного определения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере, а противостояние частных и публичных интересов будет оказывать непосредственное влияние на развитие законодательства о налогах и сборах.

Как мы полагаем, проблема определения принципов справедливости обусловлена конкретными представлениями большинства индивидуумов о справедливости. Но если вести речь о представлениях россиян, то эти представления вряд ли сильно расходятся с представлениями граждан государств, созданных при распаде СССР. Поэтому различия в национальных налоговых законодательствах России, Украины, Белоруссии, Казахстана и Кыргызстана, по нашему мнению, обусловлены не представлениями граждан о справедливом налогообложении, а публичными интересами. Следует согласиться с А. В. Брызгалиным, утверждающим, что «формирование справедливой системы подоходного налогообложения представляет собой серьезную социальную проблему, решение которой связано с уровнем экономического развития общества и с исторически конкретными представлениями большинства индивидуумов о справедливости» [11].

Принцип соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод рассматривался Д. М. Щекиным [12]. Указанный принцип, по нашему мнению, в конечном итоге должен обеспечивать справедливое налогообложение, которое не должно препятствовать реализации конституционных прав и законной экономической деятельности субъектов хозяйствования. Например, А. В. Брызгалин и А. Н. Головкин отмечают, что этот принцип «особенно применим при налогообложении семьи, так как при чрезмерном налогообложении могут страдать семья и дети: средства, изымаемые в качестве налогов, семья могла бы направить на развитие детей и семьи» [5].

Исследуя реализацию указанного принципа в отношении налогообложения семьи в национальном законодательстве ряда стран – участниц СНГ,

невольно задаешься вопросом, что российское государство не заинтересовано в предоставлении права свободного распоряжения наследуемым имуществом и получении наследниками доходов от его реализации. В качестве иллюстрации сказанного приведем ответ Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 18 января 2013 № 03-04-05/4-36 [4] на вопрос: «Не является ли зафиксированное в НК РФ повторное возникновение экономической выгоды, облагаемое НДФЛ, в результате продажи объекта недвижимости, находящегося в собственности по наследству, нарушением пункта 3 ст. 3 НК РФ [1], в соответствии с которым налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, а также недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав? Не препятствует ли в объеме суммы НДФЛ применение п.п. 2 п. 1 ст. 228 в отношении продажи физическим лицом объекта недвижимости, полученного по наследству, реализации гражданином в соответствии с пунктом 4 ст. 35 Конституции РФ своего права на наследование?»

В ответе Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики указано следующее:

*«Согласно пункту 1 статьи 210 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 Кодекса.*

*Вместе с тем, в соответствии с пунктом 18 статьи 217 Кодекса доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов, освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц.*

*Таким образом, в соответствии с Кодексом, недвижимое имущество, получаемое физическими лицами в порядке наследования, хотя и признается экономической выгодой (доходом), но, при этом, не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц.*

*Продажа полученного в порядке наследования недвижимого имущества осуществляется вне рамок отношений по его наследованию.*

*В этом случае применяются общие правила налогообложения доходов физических лиц от продажи недвижимого имущества, предусматривающие, в частности,*

*в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 Кодекса возможность получения имущественного налогового вычета в размере до 1 000 000 рублей.*

*При этом, если недвижимое имущество находилось в собственности налогоплательщика три года и более, то в соответствии с пунктом 17.1 статьи 217 Кодекса доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе освобождаются от налогообложения независимо от оснований их приобретения.*

*То есть, если недвижимое имущество, приобретенное налогоплательщиком в порядке наследования, находилось в его собственности более трех лет, то доходы от его продажи не подлежат налогообложению» [2].*

Следует сразу отметить, что ни вопрос и ни ответ не учитывают различные обстоятельства вступления в наследство, например:

- вступление в наследство с принятием обязательств по выплате долгов наследодателя (в этом случае суммы выплаченных денежных средств по обязательствам наследодателя могут и должны быть отнесены на имущественные вычеты налогоплательщика при реализации наследуемого имущества) наследуемое имущество фактически осуществляются выплаты;

- вступление в наследство после реализации заложенного имущества и погашения за счет данного имущества долговых обязательств наследодателя;

- вступление в наследство супруга (когда при жизни право собственности было зарегистрировано только за одним супругом).

И в приведенных нами примерах могут возникнуть проблемы при определении налоговой базы по доходам налогоплательщика от реализации наследуемого имущества.

Формально ответ Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ полностью соответствует нормам НК РФ. Налогоплательщик мог бы избежать налогообложения доходов, полученных от реализации наследуемого имущества, если бы осуществлял его реализацию после истечения трехлетнего срока. Право на распоряжение наследуемым имуществом налогоплательщика не ограничено, только вот продажа имущества в пределах трехлетнего срока владения будет обременена налоговыми выплатами, причем без учета стоимостной оценки наследуемого имущества на дату смерти наследодателя. Как нам представляется, именно по этой причине и возник вопрос о «повторном возникновении экономической выгоды» при реализации наследуемого имущества. Очевидно, что такой вопрос имеет право

на существование, особенно, если сравнить нормы НК РФ и налогового законодательства Казахстана, в котором в отдельные статьи выделен доход от реализации имущества налогоплательщиком – физическим лицом.

К имущественному доходу физического лица, подлежащему налогообложению, относится доход от прироста стоимости при реализации физическим лицом имущества, находящегося на территории Республики Казахстан:

«1) жилищ, дачных строений, гаражей, объектов личного подсобного хозяйства, находящихся на праве собственности менее года с даты регистрации права собственности;

2) земельных участков и (или) земельных долей, целевым назначением которых с даты возникновения права собственности до даты реализации являются индивидуальное жилищное строительство, дачное строительство, ведение личного подсобного хозяйства, под гараж, на которых расположены объекты, указанные в подпункте 1) настоящего пункта, находящиеся на праве собственности менее года с даты регистрации права собственности;

3) земельных участков и (или) земельных долей, целевым назначением которых с даты возникновения права собственности до даты реализации являются индивидуальное жилищное строительство, дачное строительство, ведение личного подсобного хозяйства, садоводства, под гараж, на которых не расположены объекты, указанные в подпункте 1) настоящего пункта, в случае, если период между датами составления правоустанавливающих документов на приобретение и на отчуждение земельного участка и (или) земельной доли составляет менее года» (ч. 1 ст. 180-1 НК РК [7]).

Причем доходом от прироста стоимости при реализации имущества, указанного в подпунктах 1) - 3), является положительная разница между ценой (стоимостью) реализации имущества и ценой (стоимостью) его приобретения, если иное не установлено пунктами 3 - 7 статьи 180-1 НК РК. Прирост стоимости при реализации наследуемого имущества в Республике Казахстан определяется с учетом следующих положений ст. 180-1 НК РК:

«6. В случаях реализации индивидуального жилого дома, построенного лицом, его реализующим, а также имущества, указанного в подпунктах 1) - 7) пункта 1 настоящей статьи, полученного в виде наследования, благотворительной помощи (за исключением случая, предусмотренного пунктом 5 настоящей статьи), доходом от прироста стоимости является положительная разница между ценой (стоимостью) реализации имущества и рыночной стоимостью на реализуемое имущество на дату возникновения права собственности.

При этом такая рыночная стоимость должна быть определена налогоплательщиком не позднее срока, установленного для представления декларации по индивидуальному подоходному налогу за налоговый период, в котором реализовано такое имущество. В целях настоящего пункта рыночной стоимостью является стоимость, определенная в отчете об оценке, проведенной по договору между оценщиком и налогоплательщиком в соответствии с законодательством Республики Казахстан об оценочной деятельности.

7. В случае, указанном в пункте 6 настоящей статьи, при отсутствии рыночной стоимости, определенной на дату возникновения права собственности на реализованное имущество, указанное в подпунктах 1) - 7) пункта 1 настоящей статьи, либо при несоблюдении срока определения рыночной стоимости, установленного пунктом 6 настоящей статьи, а также в других случаях отсутствия цены (стоимости) приобретения имущества, не указанных в пункте 6 настоящей статьи, доходом от прироста стоимости является:

1) по имуществу, указанному в подпункте 1) пункта 1 настоящей статьи, - положительная разница между ценой (стоимостью) реализации имущества и оценочной стоимостью. При этом оценочной стоимостью является стоимость, определенная для исчисления налога на имущество уполномоченным государственным органом в сфере государственной регистрации прав на недвижимое имущество, на 1 января года, в котором возникло право собственности на реализованное имущество;

2) по имуществу, указанному в подпунктах 2) - 4) пункта 1 настоящей статьи, - положительная разница между ценой (стоимостью) реализации имущества и кадастровой (оценочной) стоимостью земельного участка. При этом кадастровой (оценочной) стоимостью является стоимость, определенная уполномоченным государственным органом по земельным отношениям, на одну из наиболее поздних дат:

дату возникновения права собственности на земельный участок;

последнюю дату, предшествующую дате возникновения права собственности на земельный участок...»

Как видно из приведенных норм налогового законодательства Республики Казахстан, понятие справедливости налогообложения доходов физических лиц от продажи имущества у казахстанского законодателя существенно отличается от данного понятия у российского законодателя. Во-первых, срок владения имуществом, после которого доход от продажи имущества не подлежит налогообложению, меньше в три раза (см. п. 17.1 ст. 217 НК РФ).

Во-вторых, по имуществу, приобретенному по наследству, установлен имущественный вычет – рыночная стоимость данного имущества на дату возникновения права собственности у наследника.

Представляет интерес подход белорусского законодателя к вопросу налогообложения доходов физического лица, полученных от продажи имущества. Сохраняя, как и российский законодатель, безналоговую передачу имущества по наследству, белорусский законодатель устанавливает льготный режим в отношении доходов от реализации имущества физического лица в течение пятилетнего срока с момента первой реализации имущества (с выделением категорий имущества), исключая из налогообложения вообще реализацию полученного по наследству имущества.

Согласно статье 163 НК РБ [9] освобождаются от подоходного налога с физических лиц следующие доходы:

«1.17. доходы плательщиков, получаемые от физических лиц в виде наследства, за исключением вознаграждений, выплачиваемых наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и иных результатов интеллектуальной деятельности, а также наследникам лиц, являвшихся субъектами смежных прав;

...

1.33. доходы (кроме доходов, полученных плательщиками от возмездного отчуждения имущества в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности), полученные плательщиками – налоговыми резидентами Республики Беларусь от возмездного отчуждения:

в течение пяти лет (в том числе путем продажи, мены, ренты) одного жилого дома с хозяйственными постройками (при их наличии), одной квартиры, одной дачи, одного садового домика с хозяйственными постройками (при их наличии), одного гаража, одного машино-места, одного земельного участка, принадлежащих им на праве собственности (доли в праве собственности на указанное имущество). Исчисление пятилетнего срока производится с даты последнего возмездного отчуждения имущества, относящегося к одному виду. При отчуждении в течение одного дня двух и более единиц имущества, относящегося к одному виду, право определения очередности совершения сделок предоставляется плательщику;

в течение календарного года одного автомобиля, технически допустимая общая масса которого не превышает 3500 килограммов и число сидячих мест которого, помимо сиденья водителя, не превышает восьми, или другого



механического транспортного средства. При отчуждении в течение одного дня двух и более механических транспортных средств право определения очередности совершения сделок предоставляется плательщику;

иного имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности. К иному имуществу не относятся ценные бумаги и финансовые инструменты срочного рынка, объекты недвижимого имущества, не указанные в абзаце втором настоящей части, имущественные права, доли, паи (части доли, пая) в организациях, а также имущество, ранее используемое плательщиком в предпринимательской деятельности в качестве основных средств, и имущество, указанное в подпункте 1.15 настоящего пункта;

**имущества, полученного плательщиком по наследству, независимо от порядка, предусмотренного абзацами вторым-четвертым настоящей части.**

Для целей настоящего подпункта датой возмездного отчуждения имущества признается дата подписания договора отчуждения имущества

При определении очередности отчуждения имущества для соблюдения условий, предусмотренных абзацами вторым и третьим части первой настоящего подпункта, не учитываются:

**сделки возмездного отчуждения имущества, полученного плательщиком по наследству».**

В отличие от российского налогового законодательства статья 172 НК Украины [10], закрепляющая срок владения имуществом (более трех лет), после которого реализация имущества осуществляется без налогообложения физического лица, содержит норму, исключаящую данный режим в отношении наследуемого имущества: «Доход, полученный налогоплательщиком от продажи (обмена) не чаще одного раза в течение отчетного налогового года жилого дома, квартиры или их части, комнаты, садового (дачного) дома (включая земельный участок, на котором расположены такие объекты, а также хозяйственно-бытовые сооружения и здания, расположенные на таком земельном участке), а также земельного участка, который не превышает нормы бесплатной передачи, определенной статьей 121 Земельного кодекса Украины в зависимости от ее назначения, и при условии пребывания такого имущества в собственности налогоплательщика более трех лет, не облагается».

Условие относительно нахождения такого имущества в собственности налогоплательщика более трех лет не распространяется на имущество, полученное таким плательщиком в наследство». Т. е. реализация унаследованного

имущества осуществляется без налогообложения. Таков подход связан с тем, что момент налогообложения наследника в Украине связан не с реализацией имущества, а с его получением.

Режим налогообложения наследства украинский законодатель определил в специальных статьях налогового законодательства, с выделением объектов наследства:

а) объекты недвижимости;

б) объекты движимого имущества, в частности:

- предметы антиквариата или произведения искусства;

- природные драгоценные камни или драгоценный металл, украшение с использованием драгоценных металлов и / или природных драгоценных камней;

- любое транспортное средство и принадлежности к нему;

- другие виды движимого имущества;

в) объекты коммерческой собственности, а именно: ценные бумаги (кроме депозитного (сберегательного), ипотечного сертификата), корпоративное право, собственность на объект бизнеса как таковой, то есть собственность на целостный имущественный комплекс, интеллектуальная (промышленная) собственность или право на получение дохода от нее, имущественные и неимущественные права;

г) сумма страхового возмещения (страховых выплат) по страховым договорам, а также сумма, хранящаяся соответственно на пенсионном депозитном счете, накопительном пенсионном счете, индивидуальном пенсионном счете наследодателя – участника накопительной системы пенсионного обеспечения;

х) наличность или средства, хранящиеся на счетах наследодателя, открытых в банковских и небанковских финансовых учреждениях, в том числе депозитные (сберегательные), ипотечные сертификаты, сертификаты фонда операций с недвижимостью (ст. 174.1 [10]).

Однако украинский законодатель (нужно отдать должное его пониманию справедливости) установил различные налоговые ставки по объектам наследства в зависимости от категории физического лица, являющегося наследником. Согласно ст. 174.2 НК Украины объекты наследства облагаются налогом:

«174.2.1. по нулевой ставке:

а) стоимость собственности, наследуемой членами семьи наследодателя первой степени родства;

б) стоимость собственности, указанной в подпунктах «а», «б», «х» пункта 174.1 этой статьи, которая наследуется лицом, являющимся инвалидом I группы или имеет статус ребенка-сироты или ребенка, лишенного родительской опеки, и стоимость собственности, указанной в подпунктах «а», «б» пункта 174.1, что наследуются ребенком-инвалидом;

в) денежные сбережения, помещенные до 2 января 1992 года в учреждения Сберегательного банка СССР и государственного страхования СССР, которые действовали на территории Украины, а также в государственные ценные бумаги (облигации Государственного целевого беспроцентного займа 1990 года, облигации Государственного внутреннего выигрышного займа 1982 года, государственные казначейские обязательства СССР, сертификаты Сберегательного банка СССР) и денежные сбережения граждан Украины, помещенные в учреждения Сберегательного банка Украины и бывшего Укргосстраха в течение 1992-1994 годов, погашение которых не состоялось, что наследуются любым наследником;

174.2.2. по ставке, определенной пунктом 167.2 статьи 167 этого Кодекса, стоимость любого объекта наследства, которое наследуется наследниками, которые не являются членами семьи наследодателя первой степени родства;

174.2.3. по ставкам, определенным в пункте 167.1 статьи 167 настоящего Кодекса, для любого объекта наследства, которое наследуется наследником от наследодателя-нерезидента, и для любого объекта наследства, наследуемого наследником-нерезидентом от наследодателя-резидента.

174.3. Лицами, ответственными за уплату (перечисление) налога в бюджет, являются наследники, получившие наследство.

...

174.6. Налогообложение дохода, полученного плательщиком налога как подарок (или в результате заключения договора дарения) от физических лиц.

Средства, имущество, имущественные или неимущественные права, стоимость работ, услуг, подаренные налогоплательщику, облагаются налогом согласно правилам, установленным этим разделом для налогообложения наследства.

174.7. Стоимость легковых автомобилей, мотоциклов, мопедов, полученных в наследство или подарок, подлежащих налогообложению в соответствии с настоящей статьей, определяется в порядке, установленном абзацем третьим пункта 173.1 статьи 173 настоящего Кодекса».

Наиболее близким к российскому режиму налогообложения наследуемого имущества и сделок с ним является режим, установленный в Республи-

ке Кыргызстан, согласно которому не подлежит налогообложению стоимость имущества, работ, услуг, полученных физическим лицом от близких родственников в порядке наследования или дарения, за исключением имущества, работ, услуг, полученных при осуществлении предпринимательской деятельности. Однако согласно статье 167 НК Республики Кыргызстан [8] доход, полученный от реализации движимого и/или недвижимого имущества, используемого налогоплательщиком для личных целей и приобретенного не с целью осуществления предпринимательской деятельности, подлежит налогообложению, кроме случаев, когда:

«а) доход получен от реализации автотранспортного средства, принадлежащего на праве собственности менее одного года со дня приобретения;

б) доход получен от реализации недвижимого имущества, отнесенного к жилищному фонду в соответствии с данными органа единой системы государственной регистрации прав на недвижимое имущество и принадлежащего на праве собственности менее 2 лет, следующих один за другим, со дня приобретения данного недвижимого имущества».

Российский законодатель, установив трехлетний срок владения объектами недвижимости на праве собственности в качестве разграничения облагаемого и необлагаемого дохода физического лица от продажи такого объекта, по сути, ограничил гражданский оборот личного имущества налогоплательщика – гражданина. Т. е. российское государство, не заинтересовано в распространении объективных рыночных тенденций в экономике и стремится их ограничить через соответствующее налогообложение.

Возвращаясь к ответу Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ, следует отметить, что у российского законодателя имеются проблемы не только с принципом справедливости налогообложения, но и с принципом однократности при обложении одного и того же объекта. Как отмечают правоведы, принцип однократности налогообложения не стал еще до сих пор общепринятым и применяется в практике непоследовательно [6].

Своеобразие российского законодателя выражается в том, что нежелание освободить от налога реализацию налогоплательщиком наследуемого имущества реализовано в отрыве от принципа налогообложения чистого дохода. Законодатель намеренно упустил тот факт, что полученное в наследство имущество (доход в натуральной форме) имеет стоимостную оценку (рыночную или оценочную), и именно доход является объектом налогообложения, а

не само имущество. Следуя логике обложения налогом полученного дохода, справедливым был бы такой механизм налогообложения, который бы учитывал стоимостную оценку наследуемого имущества и принцип однократности объекта.

По нашему мнению, сомнителен принцип справедливости в части налогообложения в России доходов от реализации унаследованного имущества. Достаточно рассмотреть ситуацию, когда наследство получает наследник первой очереди, проживавший вместе с наследодателем, и реализующий недвижимое имущество до истечения трехлетнего срока владения им. Установленный законом имущественный вычет в сумме 1 000 000 рублей вряд ли компенсирует затраты семьи на приобретение объекта недвижимости (а право на вычет фактических расходов по объекту недвижимости у наследника отсутствует, семья утрачивает право со смертью наследодателя).

Норма п. 18) статьи 217 НК РФ определяет, что не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) «доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов». Однако последствия использования доходов в денежной и натуральной форме, полученных в порядке наследования, различны в силу положений о налогообложении доходов от продажи имущества. Фактически, осуществляя конвертацию наследственного дохода из натуральной формы в денежную до истечения трехлетнего срока, наследнику придется уплатить 13 % подоходного налога с дохода от продажи имущества за вычетом необлагаемых согласно ст. 220 НК РФ сумм имущественных вычетов. И в этом случае утверждение об отсутствии налогообложения доходов, получаемых по наследству, является издевкой над принципом справедливости налогообложения.

Как нам представляется, позиция законодателя в части освобождения наследуемого имущества от налогообложения была бы более последовательной, если бы в ст. 217 НК РФ норма п. 18) была сформулирована следующим образом:

*«18) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, а также от реализации унаследованного имущества, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов».*

Указанная формулировка позволила бы вывести из под несправедливого налогообложения доходы, получаемые в наследство в натуральной форме и конвертируемые в денежные средства. Такой режим налогообложения можно, в принципе, ограничить и наследниками первой очереди. В любом, случае, используя опыт коллег по СНГ, российский законодатель мог бы установить более справедливый режим в отношении доходов от реализации унаследованного имущества, чем действующий режим налогообложения. Государство не может требовать к себе лучшего отношения, чем само относится к своим гражданам.

### Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2013].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2013].
3. Постановлении Конституционного Суда РФ № 5-П от 13 марта 2008 г. «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С. И. Аникина, Н. В. Ивановой, А. В. Козлова, В. П. Козлова и Т. Н. Козловой» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2013].
4. Ответ Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 18 января 2013 № 03-04-05/4-36 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2013].
5. Брызгалин А. В., Головкин А. Н. и др. Из практики налогового консультирования: налогообложение и учет сложных хозяйственных операций // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2013].
6. Брызгалин А. В., Головкин А. Н. и др. Сложные операции и сделки: налогообложение и бухгалтерский учет (часть вторая) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2013].
7. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) / URL: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30366217](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217) (дата обращения: 21.11.2013).

8. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г. № 230 / URL: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30355506#sub\\_id=1790000](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30355506#sub_id=1790000) (дата обращения: 21.11.2013).

9. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 года № 71-3 / URL: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=30488#document-page](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=30488#document-page) (дата обращения: 21.11.2013).

10. Налоговый кодекс Украины от 2 декабря 2010 года № 2755-VI / URL: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30910385#sub\\_id=1620000](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30910385#sub_id=1620000) (дата обращения : 21.11.2013).

11. Налог на прибыль: сложные вопросы из практики налогового консультирования. Часть 1 (материальные расходы, оплата труда и амортизируемое имущество) (под редакцией А. В. Брызгалина) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

12. Щекин Д. М. Налоговое право государств-участников СНГ (общая часть): Учебное пособие / Под ред. канд. юрид. наук С. Г. Пепеляева // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

### References:

1. Tax Code of the Russian Federation. Part 1 from July 31, 1998, No. 146-FL [Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii. Chast' pervaya ot 31 iyulya 1998 g. № 146-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

2. Tax Code of the Russian Federation. Part 2 from August 05, 2000, No. 117-FL [Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii. Chast' pervaya ot 5 avusta 2000 g. № 146-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

3. Resolution of the Constitutional Court of the RF No. 8-P from March 13, 2008 "On the Case on Verification the Constitutionality of some Provisions of Sub-paragraph 1 and 2 paragraph 1 article 220 of the Tax Code of the RF in Connection to Claims of the Citizens S. I. Anikin, N. V. Ivanova, A. V. Kozlov, V. P. Kozlov and T. N. Kozlova [Postanovlenii Konstitutsionnogo Suda RF № 5-P ot 13 marta 2008 g. «Po delu o proverke konstitutsionnosti otdel'nykh polozhenii podpunktov 1 i 2 punkta 1 stat'i 220 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii v svyazi s zhalobami grazhdan S. I. Anikina, N. V. Ivanovoi, A. V. Kozlova, V. P. Kozlova i T. N. Kozlovoi»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

4. Response of the Department of Tax and Customs Tariff Policy of the RF Ministry of Finance No. 03-04-05/4-36 from January 18, 2013 [Otveta Departamenta nalogovoi i tamozhenno-tarifnoi politiki Minfina RF ot 18 yanvaryaya 2013 № 03-04-05/4-36]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

5. Bryzgalin A. V., Golovkin A. N. and others. From the Practical Experience of Tax Consulting: Taxation and Accounting of Complex Business Transactions [Iz praktiki nalogovogo konsul'tirovaniya: nalogooblozhenie i uchet slozhnykh khozyaistvennykh operatsii]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

6. Bryzgalin A. V., Golovkin A. N. and others. Complex Operations and Transactions: Taxation and Accounting (Part Two) [Slozhnye operatsii i sdelki: nalogooblozhenie i bukhgalterskii uchet (chast' vtoraya)]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

7. *Code of the Republic of Kazakhstan "On Taxes and Other Obligatory Payments to the Budget" (Tax Code)* [Kodeks Respubliki Kazakhstan «O nalogakh i drugikh obyazatel'nykh platezhakh v byudzheth» (Nalogovyi kodeks)]. Available at: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30366217](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217) (accessed: 21.11.2013).

8. *Tax Code of the Kyrgyz Republic from October 17, 2008, No. 230* [Nalogovyi kodeks Kyrgyzskoi Respubliki ot 17 oktyabrya 2008 g. № 230]. Available at: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30355506#sub\\_id=1790000](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30355506#sub_id=1790000) (accessed: 21.11.2013).

9. *Tax Code of the Republic of Belarus from December 29, 2009, No. 71-L* [Nalogovyi kodeks Respubliki Belarus' ot 29 dekabrya 2009 goda № 71-Z]. Available at: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=30488#document-page](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=30488#document-page) (accessed: 21.11.2013).

10. *Tax Code of Ukraine from December 02, 2010, № 2755-VI* [Nalogovyi kodeks Ukrainy ot 2 dekabrya 2010 goda № 2755-VI]. Available at: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30910385#sub\\_id=1620000](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30910385#sub_id=1620000) (accessed: 21.11.2013).

11. Income Tax: Complex Issues of Tax Consulting Practical Experience. Part 1 (material costs, payment for labor and depreciable assets) (edited by A. V. Bryzgalin) [Nalog na pribyl': slozhnye voprosy iz praktiki nalogovogo konsul'tirovaniya. Chast' 1 (material'nye raskhody, oplata truda i amortiziruemoje imushchestvo)]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

12. Shchekin D. M. Tax Law of CIS countries (general part): Study Guide. Under edition of a candidate of legal sciences S. G. Pepelyaev [Nalogovoe pravo gosudarstv-uchastnikov SNG (obshchaya chast'): Uchebnoe posobie]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.