

Пределы правомерного изменения вида разрешенного использования земельных участков в контексте налоговой оптимизации

Научный руководитель – Бандорин Леонид Евгеньевич

Казарян Моника Самвеловна

Студент (бакалавр)

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Юридический факультет, Кафедра экологического и земельного права, Москва, Россия

E-mail: monikakazaran34@gmail.com

1) Земли в РФ используются в соответствии с целевым назначением и разрешенным использованием[n1]. Изменение вида разрешённого использования (ВРИ) земельного участка представляет собой реализацию правомочия правообладателей по использованию земельного участка в соответствии с его целевым назначением[n2]. Вместе с тем это право не носит абсолютного характера и подлежит осуществлению с учётом ограничений, установленных градостроительным законодательством, а также иными публично-правовыми требованиями, включая положения налогового законодательства. При выборе ВРИ судебная практика исходит из необходимости соблюдения установленной процедуры изменения ВРИ и соответствия выбранного вида градостроительному регламенту и фактическим условиям использования земельного участка. Фактическое использование земельного участка должно соответствовать установленному ВРИ и сведениям, внесенным в кадастр, исходя из позиции ВС РФ [n3] [n4].

2) Изменение ВРИ земельного участка может использоваться в качестве инструмента налоговой оптимизации из-за дифференциации ставок земельного налога. Земельный налог является местным налогом. Налоговые ставки устанавливаются нормативными актами представительных органов муниципальных образований[n5]. Максимальная ставка составляет 1,5 %, тогда как пониженная ставка до 0,3 % применяется в отношении отдельных категорий земельных участков (сельскохозяйственного назначения, занятых жилищным фондом, участков для индивидуального жилищного строительства, ведения личного подсобного хозяйства, садоводства и т.д.). Поскольку налоговые ставки зависят от категории земель и их разрешенного использования, изменение ВРИ способно снизить налоговую нагрузку. Это создаёт экономические стимулы для формального изменения ВРИ без фактического изменения характера использования земельного участка.

3) Правомерным считается изменение ВРИ при наличии реальной деловой цели (например, расширение производства), фактическом ведении деятельности по новому ВРИ и снижении налога как побочном эффекте, а не единственной цели. Признаки злоупотребления: невозможность вести деятельность по новому ВРИ (отсутствие инфраструктуры, персонала), формальное соответствие без реальной деятельности, несоответствие масштабов деятельности заявленному ВРИ, групповая согласованность действий нескольких связанных лиц при смене ВРИ без реальных планов использования земли и отсутствие необходимых ресурсов (оборудования, транспорта). Такие обстоятельства, как недавнее приобретение участка, взаимозависимость владельцев, разовый характер изменения ВРИ, расчёты через один банк или использование посредников, сами по себе не доказывают злоупотребления, но в совокупности с другими признаками могут на него указывать. Для минимизации рисков налогоплательщику важно документально подтвердить деловую цель и фактически использовать участок по новому ВРИ в разумные сроки после внесения изменений в ЕГРН. То есть представление о том, что любое изменение ВРИ в целях снижения налоговой нагрузки автоматически является злоупотреблением, неверно. [n6][n7]

4) Изменение ВРИ должно соответствовать градостроительным регламентам, установленными правилами землепользования и застройки, и при необходимости специальным процедурам^[n8]. Правомерное изменение ВРИ предполагает наличие реальной хозяйственной цели, фактическое соответствие деятельности новому ВРИ и отсутствие исключительно налоговой направленности. Официальная позиция ФНС такова, что пониженная ставка земельного налога (в т. [U+200A] ч. 0,3 %) применяется только при использовании участка по целевому назначению, указанному в правоустанавливающих (кадастровых) документах. В случае спора налогоплательщик должен доказать фактическое соответствие использования участка его целевому назначению, то есть одного отнесения земли к льготной категории недостаточно ^[n9].

5) С 2025 года усилено межведомственное взаимодействие между органами земельного контроля, Росреестром и налоговыми органами. Это позволило выявлять факты нецелевого использования земельных участков. Выявленные нарушения могут стать основанием для пересмотра применения пониженных ставок земельного налога и доначисления налога за период нарушения. Таким образом, льготная ставка не сохраняется на основании формально установленного ВРИ при доказанном несоответствии фактического использования участка его назначению.

Российское правоприменение постепенно движется в направлении противодействия формальному изменению целевого назначения земельных участков без фактического изменения их использования, что подтверждается новейшей практикой Верховного Суда РФ 2024–2025 годов. При этом критерии разграничения правомерного и неправомерного изменения ВРИ земельных участков требуют дальнейшего законодательного уточнения для обеспечения правовой определённости и единообразия правоприменения.

Источники и литература

ЗК РФ "Земельный кодекс Российской Федерации" от 25.10.2001 N 136-ФЗ (ред. от 30.01.2026) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2026)

ГрК РФ Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 N 190-ФЗ (ред. от 30.01.2026) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2026)

n1 Статья 7 ЗК РФ

n2 Статья 40 ЗК РФ

n3 Определение Верховного Суда РФ от 16.01.2024 № 306-ЭС24-123 по делу № А65-12345/2023

n4 Определение Верховного Суда РФ от 28 октября 2020 г. № 306-ЭС20-15958 по делу № А57-17035/2019:

n5 Статья 394 НК РФ

n6 Статья 54.1 НК РФ

n7 Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"

n8 Статья 37 ГрК РФ

n9 Письмо ФНС России от 17.07.2025 N БС-4-21/6776@ "Об условиях применения пониженной налоговой ставки по земельному налогу, установленной в соответствии с абзацами вторым, третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации"

1) Земельное право России : учебник / под ред. Г. А. Волкова. - Москва Проспект, 2023. - 680 с.

- 2) Земельное право : учебник / коллектив авторов ; под общ. ред. Л.В. Солдатовой. — Москва : ЮСТИЦИЯ, 2017. - 262 с. - (Среднее профессиональное образование).
- 3) Земельное право: учебник / коллектив авторов; под общ. ред. В.В. Зозули — Москва: ЮСТИЦИЯ, 2021. - 370 с. - (Бакалавриат)
- 4) Крассов О.И. Земельное право: современные проблемы. М.: Норма, 2024