



**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**

**от 23 марта 2023 г. N БС-4-21/3510@**

**О ПРИМЕНЕНИИ**

**АБЗАЦА ТРЕТЬЕГО ПОДПУНКТА 1 ПУНКТА 1 СТАТЬИ 394 НАЛОГОВОГО  
КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ С УЧЕТОМ ПРАВОВОЙ ПОЗИЦИИ  
ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ОПРЕДЕЛЕНИЕ  
ОТ 21.03.2023 N 305-ЭС22-24825)**

КонсультантПлюс: примечание.  
Определение не приводится.

Направляем для учета в работе [Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 21.03.2023 N 305-ЭС22-24825 (копия прилагается) по налоговому спору, касающемуся применения [абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 394](#) главы 31 "Земельный налог" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Обращаем внимание на следующую позицию Верховного Суда Российской Федерации.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 387](#) Кодекса земельный налог устанавливается [Кодексом](#) и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с [Кодексом](#) и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В [абзаце третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 394](#) Кодекса указано, что налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности).

В отношении земельных участков, не указанных в [подпункте 1 пункта 1 статьи 394](#) Кодекса, налоговые ставки по налогу не могут превышать 1,5 процента ([подпункт 2 пункта 1 статьи 394](#) Кодекса).

В силу [пункта 2 статьи 391](#) Кодекса установление различных налоговых ставок в отношении земельного участка является основанием для отдельного расчета налоговой базы.

Принимая во внимание, что конкретный порядок такого расчета законом не определен, то в случаях, когда при исчислении налога в отношении земельного участка применяются различные налоговые ставки, установленные в зависимости от наличия на нем объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, налоговая база в отношении части земельного участка, принадлежащей на данные объекты, может определяться как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной части участка ([пункт 7 статьи 3](#) Кодекса).

При этом, поскольку в целях определения налоговой базы [Кодекс](#) не устанавливает исчерпывающий перечень документов, которыми может подтверждаться площадь части земельного участка, принадлежащей

---

на объекты инженерной инфраструктуры, в соответствии с [пунктом 1 статьи 54](#) Кодекса отдельный расчет налоговой базы может производиться на основе различных документально подтвержденных данных (документированные сведения из Единого государственного реестра недвижимости, вступившие в законную силу судебные акты, оформленные в соответствии с законодательством кадастровые и технические паспорта объектов недвижимости, карты (планы) объектов землеустройства, планы земельных участков и т.п.), при условии, что они позволяют достоверно определить площадь земельного участка, занятого непосредственно объектами инженерной инфраструктуры.

С учетом изложенного, нельзя согласиться с выводами о допустимости применения пониженной ставки земельного налога, предусмотренной для объектов, указанных в [абзаце третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 394](#) Кодекса, только при условии выделения из сооружений, находящихся на спорном земельном участке, непосредственных объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса и формирования самостоятельного земельного участка под этими объектами. Такие выводы суда округа по своей сути сводятся к установлению условий для применения пониженной ставки, не предусмотренных законом.

Пониженная ставка земельного налога для объектов жилищно-коммунального хозяйства введена законодателем, прежде всего, в целях обеспечения интересов граждан и организаций - потребителей коммунальных услуг, имея в виду нежелательность произвольного увеличения стоимости поставляемых им ресурсов.

Однако в случае применения подхода к толкованию положений [главы 31](#) Кодекса, который был занят судом кассационной инстанции, указанная законодательная цель не будет достигнута в полной мере, учитывая то обстоятельство, что формирование самостоятельных земельных участков под объектами жилищно-коммунального хозяйства зачастую является невозможным и (или) экономически нецелесообразным по объективным причинам из-за фактически сложившейся застройки, расположения инженерных сооружений, а сама возможность применения пониженной ставки налога - приобретет произвольный (селективный) характер вопреки принципу равенства.

При рассмотрении дела судами первой и апелляционной инстанций учтено представленное налогоплательщиком заключение кадастрового инженера от 23.11.2021, которым подтверждено расположение на земельных участках в составе земельного участка объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса и установлено, что из общей площади земельного участка 198 961 м<sup>2</sup> на объекты инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса приходится 47 963 м<sup>2</sup>.

Указанные выводы кадастрового инженера по результатам их оценки суды первой и апелляционной инстанций признали достоверными, а налоговая инспекция вопреки [части 5 статьи 200](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не представила какие-либо доказательства, ставящие под сомнение правильность выводов кадастрового инженера в части определения площади.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшееся по делу постановление арбитражного суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании [части 1 статьи 291.11](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а решение арбитражного суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции по данному делу - подлежат оставлению в силе.

Доведите информацию до сотрудников налоговых органов, обеспечивающих администрирование земельного налога, досудебное урегулирование налоговых споров и представительство налоговых органов в судебных инстанциях.

Действительный  
государственный советник  
Российской Федерации  
2 класса  
С.Л.БОНДАРЧУК