

ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 17.07.2025 №БС-4-21/6776@

Направляем для учета в работе прилагаемую копию Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации <1> от 26.06.2025 N 309-ЭС25-172 по делу N А76-36990/2023 по спору, касающемуся применения пониженной налоговой ставки по земельному налогу <2>, установленной в соответствии с абзацем третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации <3>.

<1> Далее соответственно - Судебная коллегия, Верховный Суд.

<2> Далее - налог.

<3> Далее - НК РФ.

Обращаем внимание на следующие правовые позиции Судебной коллегии, изложенные применительно к обстоятельствам спора с участием МРИ ФНС России N 22 по Челябинской области.

Налогоплательщику - индивидуальному предпринимателю принадлежало 112 земельных участков, в отношении которых налоговым органом направлено налоговое уведомление от 28.08.2023, в т.ч. с применением налоговой ставки 1,5%. Полагая начисление налога неправомерным, предприниматель в 2023 г. обратился с заявлением о перерасчете налога по ставке 0,3%.

Налоговый орган сообщил об отказе в применении пониженной ставки налога, за исключением одного земельного участка, в отношении которого произведен перерасчет налога. Считая отказ в пересчете налога незаконным, предприниматель обратился в арбитражный суд.

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о незаконности действий налоговой инспекции по направлению заявителю уведомления в отношении земельных участков по ставке 1,5% и по отказу в применении к этим участкам пониженной ставки налога, с чем согласился суд округа. Между тем, как отмечено Судебной коллегией, судами не учтено следующее.

В абзаце третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ указано, что налоговые ставки не могут превышать 0,3% в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся 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 НК РФ, налоговые ставки не могут превышать 1,5% (подпункт 2 пункта 1 статьи 394 НК РФ).

Из приведенных положений законодательства усматривается, что при разрешении вопроса о правомерности применения ставки налога подлежит установлению категория земельного участка и вид разрешенного использования земельного участка, поскольку от указанных обстоятельств зависит возможность извлечения выгоды (экономической ренты) от использования земли в том или ином размере в обычных условиях оборота, сообразно которой определяются условия налогообложения земли и, соответственно, обеспечивается платность землепользования.

Следовательно, факт использования налогоплательщиком земельного участка в соответствии с видом разрешенного использования имеет существенное значение для установления наличия у него права на применение пониженной ставки налога.

Если использование земельного участка отвечает требованиям его целевого использования, то ставка налога в отношении этого земельного участка применяется исходя из вида целевого использования, указанного в правоустанавливающих (кадастровых) документах.

В случае возникновения спора, для применения пониженной ставки налога предпринимателю необходимо доказать не только отнесение земельных участков к землям, для которых законодателем установлена пониженная ставка налога (0,3%), но и фактическое использование этих земельных участков по целевому назначению.

При этом исходя из материалов дела предприниматель, являясь собственником земельных участков, не использует земельные участки в какой-либо хозяйственной деятельности (владеет активом).

Наряду с этим спорные земельные участки не заняты жилищным фондом или объектами инженерной инфраструктуры жилищного коммунального комплекса. Доказательств в подтверждение нахождения на земельных участках данных объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса материалы дела не содержат.

С учетом изложенного, поскольку спорные земельные участки не осваиваются для обеспечения жизнедеятельности населенных пунктов и эксплуатации жилищного фонда, их предназначение для данных целей не может подтверждать право на обложение налогом с применением пониженной налоговой ставки.

При таком положении Судебная коллегия полагает, что обжалуемые судебные акты (решение Арбитражного суда Челябинской области от 12.04.2024, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2024 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15.11.2024 по делу N А76-36990/2023) в части признания требований предпринимателя обоснованными подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Поскольку фактические обстоятельства спора судами установлены, Судебная коллегия считает возможным, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый

судебный акт об отказе в удовлетворении требований предпринимателя в обжалуемой части.

Информация доводится в дополнение к письму ФНС России от 13.02.2025 N БС-4-21/1433@ <4>, в котором, в частности, сообщалось о том, что применительно к условиям пониженной налоговой ставки, установленной в соответствии с абзацем вторым подпункта 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ (в размере не более 0,3% в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства), и зависящим от использования земельного участка для сельскохозяйственного производства, в судебных актах по делам N А55-26412/2013 <5>, N А64-6795/2016 <6>, N А65-706/2017 <7>, N А41-35140/2023 <8> содержатся следующие тождественные правовые позиции.

<4> "Об обзоре судебной практики по отдельным спорам, завершённым в 2024 году, по вопросам налогообложения имущества, дошедшим до Верховного Суда Российской Федерации".

<5> Определением Верховного Суда от 06.03.2015 N 306-КГ14-8182 налогоплательщику отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в заседании Судебной коллегии.

<6> Определением Верховного Суда от 03.12.2018 N 310-КГ17-23011 налогоплательщику отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в заседании Судебной коллегии.

<7> Определением Верховного Суда от 14.02.2018 N 306-КГ17-22570 налогоплательщику отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в заседании Судебной коллегии.

<8> Определением Верховного Суда от 01.10.2024 N 305-ЭС24-16380 налогоплательщику отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в заседании Судебной коллегии.

Поскольку вышеуказанная пониженная налоговая ставка в размере 0,3% по своей сути является налоговой льготой, предоставляемой в целях стимулирования использования сельскохозяйственных земель по их прямому назначению, в случае возникновения налогового спора наличие оснований для ее применения должен обосновать налогоплательщик.

Доведите информацию сотрудникам налоговых органов, осуществляющих администрирование налога, включая ведение НСИ в АИС "Налог-3", проведение камеральных налоговых проверок, обеспечение формирования сообщений об исчисленных суммах налога и налоговых уведомлений.

Настоящее письмо носит сугубо информационно-справочный (рекомендательный) характер, не устанавливает общеобязательных правовых норм и не препятствует применению нормативно-правовых актов и судебных постановлений в значении, отличающемся от вышеизложенных разъяснений.

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