

Особенности правового регулирования налогообложения денежного возмещения, выплачиваемого собственнику при изъятии земельного участка (объекта недвижимости, расположенного на нем) для государственных нужд

К.С. Данилов

заместитель председателя Московской коллегии адвокатов «Альфа», адвокат, преподаватель Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва)

К.К. Агабабян

помощник адвоката Московской коллегии адвокатов «Альфа» (г. Москва)

Кирилл Сергеевич Данилов, advokat@ksdanilov.ru

Изъятие земельного участка (объекта недвижимости, расположенного на этом земельном участке) для государственных и муниципальных нужд представляет собой одно из оснований прекращения права собственности. Независимо от того, было передано недвижимое имущество по соглашению об изъятии (см. статью 56.9 Земельного кодекса Российской Федерации; далее – ЗК РФ) или посредством принудительного изъятия по решению суда (см. статью 282 Гражданского кодекса Российской Федерации; далее – ГК РФ), собственник должен получить равноценное встречное предоставление в виде денежного возмещения. При определении размера возмещения при изъятии земельного участка для государственных или муниципальных нужд в него включаются рыночная стоимость земельного участка и (или) расположенных на таких земельных участках и принадлежащих правообладателям таких земельных участков объектов недвижимого имущества и убытки, причиненные изъятием такого земельного участка, в том числе упущенная выгода (п. 2 ст. 281 ГК РФ, ст. 56.6 ЗК РФ).

Как следует из названных положений, законодателем изначально не заложена стоимость будущих налоговых расходов,

которые может понести собственник изымаемого имущества, в общую стоимость возмещения. В связи с этим разрешение вопроса о налогообложении возмещения имеет большую практическую ценность, так как признание возмещения объектом налогообложения означало бы возложение на собственника дополнительных расходов при отсутствии его воли на прекращение права собственности на изымаемые объекты.

На практике бывают случаи, когда налоговые и финансовые органы рассматривают возмещение в качестве объекта налога на прибыль организаций, если речь идет об организациях, применяющих общую систему налогообложения, и в качестве объекта налога на доходы физических лиц, если речь идет о физических лицах и индивидуальных предпринимателях, применяющих общую систему.

Ретроспективный анализ этого вопроса показывает, что изначально фискальными органами квалификация возмещения, полученного налогоплательщиком налога на прибыль организаций, в качестве вне-реализационных доходов обосновывалась вхождением в состав возмещения убытков, причиненных изъятием земельных участ-

ков. Как известно, в силу положений пункта 3 статьи 250 НК РФ внебюджетными доходами признаются доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба. Такое обоснование было изложено в том числе в письмах Министерства финансов Российской Федерации от 24 марта 2011 года № 03-03-06/1/171 и от 13 марта 2008 года № 03-03-06/4/15.

Опровергая утверждение о возможности классификации возмещения или его отдельных элементов в качестве внебюджетного дохода, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 23 июня 2009 года № 2019/09 (далее – Постановление № 2019/09) указал, что взыскание с собственника земельного участка, изъятого для государственных нужд, налога на прибыль с суммы возмещения нарушало бы принцип полного возмещения, определенный законодателем для таких случаев. На протяжении длительного периода времени после принятия Постановления № 2019/09 фискальные органы, не давая прямого и исчерпывающего ответа на вопрос о возможности налогообложения возмещения, в своих разъясняющих письмах указывали только на необходимость принятия во внимание сложившуюся судебную практику (такая формулировка приведена в том числе в письме Федеральной налоговой службы от 3 июля 2018 года № СД-4-3/12727@).

Приоритет позиций высших судов был признан еще в письме Министерства финансов Российской Федерации от 7 ноября 2013 года № 03-01-13/01/47571, в котором указано, что в случае когда письменные разъяснения Министерства финансов Российской Федерации (рекомендации, разъяснения Федеральной налоговой службы)

по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда Российской Федерации, налоговые органы начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети «Интернет» либо со дня их официального опубликования в установленном порядке при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов. Однако впоследствии, несмотря на то что Постановление № 2019/09, имевшее приоритет, не было изменено или отменено, исполнительные органы начали придерживаться принципиально другого подхода, который по своей сути идет вразрез с Постановлением № 2019/09. Так, уже согласно позиции Министерства финансов Российской Федерации, изложенной, в частности, в письмах от 21 августа 2020 года № 03-03-06/1/73368, от 9 апреля 2018 года № 03-03-06/1/23095 и от 17 февраля 2016 года № 03-07-11/8736, средства, полученные в качестве возмещения за изымаемый земельный участок, а также в погашение убытка (включая упущенную выгоду), полученного в результате изъятия земельных участков для государственных или муниципальных нужд, в статье 251 НК РФ (доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций) не поименованы, в связи с чем они подлежат учету в целях налогообложения прибыли организаций в общеустановленном порядке¹.

Таким образом, ввиду отсутствия четкого законодательного регулирования в практике существуют две противоположные позиции – согласно одной сумма возмещения является объектом налога на прибыль организаций и учитывается при определении налогооблагаемой базы, а согласно дру-

¹ См. письмо Министерства финансов Российской Федерации от 9 апреля 2018 года № 03-03-06/1/23095.

гой недопустимо взимание налога с суммы возмещения, учитывая его компенсационную природу. В отсутствие единообразной практики такое положение может привести к возникновению риска избыточно широкого усмотрения в процессе правоприменения со стороны налоговых органов, и тогда налогоплательщикам придется воспользоваться судебной формой защиты нарушенного права.

Авторы настоящей статьи полагают, что возмещение не является объектом налога на прибыль организаций, поскольку оно:

1) по своей правовой природе имеет компенсационный характер;

2) не образует для налогоплательщика экономическую выгоду и служит источником минимизации негативных последствий от прекращения права собственности лица на изымаемые объекты недвижимости;

3) возникает в отсутствие непосредственного волеизъявления налогоплательщика на получение такого возмещения (поскольку изъятие объектов происходит по воле публичного субъекта, а не налогоплательщика).

Если речь идет о разрешении вопроса об отнесении возмещения к объекту налога на доходы физических лиц (в том числе для индивидуальных предпринимателей, применяющих общую систему налогообложения), то в этом случае законодательством предусмотрена специальная норма, частично регулирующая этот вопрос.

Несмотря на то что в статье 208 НК РФ возмещение в качестве дохода прямо не фигурирует, вывод об отнесении возмещения к объекту налога на доходы физических лиц можно сделать, проанализировав положения подпункта 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ, согласно которым налогоплательщики имеют право на получение имущественного налогового вычета в размере выкупной стоимости земельного участка и (или) расположенного на нем иного объекта недвижимого имущества, полученного налогоплательщиком в денежной или натуральной форме, в случае изъятия указан-

ного имущества для государственных или муниципальных нужд. Однако в письме Министерства финансов Российской Федерации от 7 апреля 2023 года № 03-04-05/31367 было уточнено, что возможность получения указанного налогового вычета при компенсации убытков, связанных с изъятием земельного участка для государственных или муниципальных нужд, включая упущенную выгоду, не предусмотрена в подпункте 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

Из буквального толкования приведенных положений и разъяснений следует, что налоговые и финансовые органы относят всю сумму возмещения в совокупности к объекту налога на доходы физических лиц, но имущественный налоговый вычет предоставляют лишь в той части возмещения, которая определяет рыночную стоимость земельного участка и (или) расположенных на таких земельных участках объектов недвижимого имущества.

Иная трактовка приведена в судебной практике. Так, в определении Верховного Суда Российской Федерации от 6 сентября 2023 года по делу № А17-4356/2022 указано, что полученное возмещение вовсе не должно облагаться налогом на доходы физических лиц: «удержание НДФЛ с компенсационной выплаты собственнику – физическому лицу его убытков нарушило принцип полного возмещения, предусмотренный соглашением сторон, в связи с чем судебные инстанции обоснованно признали заявленный Предпринимателем иск подлежащим удовлетворению».

Что касается налогообложения возмещения при использовании упрощенной системы, то в отличие от двух ранее рассмотренных случаев у фискальных органов сформировалось единое понимание вопроса налогообложения возмещения по упрощенной системе, согласно которому не подлежит учету в составе доходов при определении налоговой базы по упрощенной системе налогообложения возмещение, полученное налогоплательщиком при изъятии недвижимого имущества для государственных

ных и муниципальных нужд, в том числе убытки, причиненные изъятием такого земельного участка, и упущенная выгода².

Изложенное свидетельствует о том, что в настоящее время нет единого механизма регулирования налогообложения сумм возмещения. Более того, можно отметить, что степень определенности указанного вопроса различается в зависимости от категорий налогоплательщиков:

- разъясняющие письма уполномоченных органов полностью исключают налогообложение возмещения для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения;
- нормой подпункта 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ предусматривается право налогоплательщиков налога на доходы физических лиц на получение имущественного налогового вычета в размере выкупной стоимости земельного участка (расположенного на нем объекта недвижимости), однако вопрос о налогообложении остальной части состава возмещения (убытки, причиненные изъятием земельного участка, в том числе упущенная выгода) не разрешен;
- в разъясняющих письмах уполномоченных органов содержатся два противоречащих друг другу подхода об отнесении возмещения к объекту налога на прибыль организаций. В законодательстве о налогах и сборах также не содержатся нормы, прямо регулирующие этот вопрос.

Различное определение возможности налогообложения возмещения в зависимости от категории налогоплательщика ставит их в заведомо неравное положение, однако природа и принципы возмещения, порядок и основания его определения не отлича-

ются для всех категорий налогоплательщиков. Применение ключевого принципа полного возмещения определяется необходимостью восстановления прав и обеспечения всесторонней охраны интересов лиц, которые терпят убытки в связи с изъятием земельного участка, независимо от правового статуса.

Учитывая, что возмещение по своей правовой природе имеет компенсационный характер, совершенствование существующего правового регулирования в указанной сфере посредством прямого исключения суммы возмещения (а не только его отдельных частей) из объектов соответствующих налогов обеспечит правовую определенность и исключит избыточно широкое усмотрение в процессе правоприменения со стороны налоговых органов.

*ИНФОРМАЦИОННЫЕ ИСТОЧНИКИ **

1. Земельный кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от октября 2001 года № 136-ФЗ.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федеральный закон от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ.
4. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 24 марта 2011 года № 03-03-06/1/171.
5. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 13 марта 2008 года № 03-03-06/4/15.
6. Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 июня 2009 года № 2019/09. URL: https://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/57f881c8-86a1-44b0-b5f1-28d632bfb88e/72303099-f631-4340-a8c8-5a132158195c/A32-7432-2007__20090623.pdf?isAddStamp=True (дата

² См. письмо Федеральной налоговой службы от 29 июля 2022 года № СД-4-3/9846@ «О налогообложении сумм возмещения, полученных при изъятии недвижимого имущества налогоплательщиками, при применении УСН».

* Доступ к указанным в перечне документам можно получить из любой поисковой системы, если не указано иное.

обращения: 28.01.2024).

7. Письмо Федеральной налоговой службы от 3 июля 2018 года № СД-4-3/12727@.

8. Письмо Федеральной налоговой службы от 26 ноября 2013 года № ГД-4-3/210970 (вместе с письмом Министерства финансов Российской Федерации от 7 ноября 2013 года № 03-01-13/01/47571 «О формировании единой правоприменительной практики»).

9. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 21 августа 2020 года № 03-03-06/1/73368.

10. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 9 апреля 2018 года № 03-03-06/1/23095.

11. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 17 февраля 2016

года № 03-07-11/8736.

12. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 7 апреля 2023 года № 03-04-05/31367.

13. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 6 сентября 2023 года по делу № А17-4356/2022. URL: https://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/3864147b-9d7b-4089-a123-851ca8f05dbb/2a067d75-a3f5-4b0d-bc67-71d1d3e85255/A17-4356-2022__20230906.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 28.01.2024).

14. О налогообложении сумм возмещения, полученных при изъятии недвижимого имущества налогоплательщиками, при применении УСН : письмо Федеральной налоговой службы от 29 июля 2022 года № СД-4-3/9846@.

* * *



УВАЖАЕМЫЕ КОЛЛЕГИ!

Представляем вам обновленное издание «**СПРАВОЧНИКА ОЦЕНЩИКА И СУДЕБНОГО ЭКСПЕРТА – 2025. ОФИСНАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ И СХОДНЫЕ ТИПЫ ОБЪЕКТОВ. КОРРЕКТИРУЮЩИЕ КОЭФФИЦИЕНТЫ И СКИДКИ ДЛЯ СРАВНИТЕЛЬНОГО ПОДХОДА**»

под редакцией Л.А. Лейфера

Данный справочник содержит практически всю актуальную информацию, необходимую при выполнении работ по оценке офисной недвижимости и сходных с ней типов объектов, в том числе:

- зависимости стоимости недвижимости от характеристик населенного пункта (численности населения, среднего уровня заработной платы, объема жилищного строительства);
- территориальные коэффициенты, учитывающие различия в стоимости недвижимости, расположенной в пределах региона и в пределах города;
- зависимости стоимости недвижимости от расстояния до остановок общественного транспорта / станции метро;
- корректирующие коэффициенты, учитывающие различия в стоимости недвижимости с разными физическими характеристиками (общая площадь (фактор масштаба), этаж расположения, класс качества и т.п.);
- корректирующие коэффициенты, отражающие различия в стоимости недвижимости с различными характеристиками, связанными с функциональным назначением объектов;
- скидки на торг по данным опроса представителей оценочного сообщества и сотрудников банковских структур;
- данные дополнительного исследования рынка аренды помещений и крыш зданий для размещения базовых станций сотовой связи, автоматических телефонных станций и антенн.

Заказать Справочник можно на сайте <http://inform-ocenka.ru> в разделе «Заказать».

На все вопросы по приобретению справочников и их доставке вам с удовольствием ответят по тел.: 8-920-056-23-36 и эл. почте: inform@pcfko.ru