

**Утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)  
23 мая 2024**

## **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-161/2024-КпР СЕРВИТУТ**

### **ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

Согласно ст.274 ГК РФ собственник недвижимого имущества (земельного участка, другой недвижимости) вправе требовать от собственника соседнего земельного участка предоставления права ограниченного пользования соседним участком (сервитута). Сервитут может устанавливаться для обеспечения прохода и проезда через соседний земельный участок, строительства, реконструкции и (или) эксплуатации линейных объектов, не препятствующих использованию земельного участка в соответствии с разрешенным использованием, а также других нужд собственника недвижимого имущества, которые не могут быть обеспечены без установления сервитута. Обременение земельного участка сервитутом не лишает собственника участка прав владения, пользования и распоряжения этим участком. Сервитут устанавливается по соглашению между лицом, требующим установления сервитута, и собственником соседнего участка и подлежит регистрации в порядке, установленном для регистрации прав на недвижимое имущество. Собственник участка, обремененного сервитутом, вправе, если иное не предусмотрено законом, требовать от лиц, в интересах которых установлен сервитут, соразмерную плату за пользование участком. Согласно ст.274 ГК РФ сервитутом могут обременяться не только земельные участки, но и здания и сооружения.

В федеральных стандартах бухгалтерского учета отсутствуют положения, которыми можно было бы руководствоваться для учета объектов, возникающих в связи с сервитутом.

Пользование чужим имуществом за плату напоминает в какой-то степени отношения аренды. Вместе с тем специфика сервитута значительно отличает эти отношения от арендных. В этой связи неясно, в какой степени положения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» могли бы применяться в отношении сервитута.

Если право по сервитуту не может рассматриваться как право пользования активом, то оно, возможно, могло бы рассматриваться как нематериальный актив. Однако это право не является самостоятельным, то есть делимым от того объекта имущества, владение которым обуславливает наличие права по сервитуту. В этой связи неясно, в какой степени положения ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» могли бы применяться в отношении сервитута.

Кроме того, не ясен порядок признания обусловленных сервитутом затрат обеих сторон договора сервитута, в частности, применимость в отношении этих затрат положений ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» или ПБУ 10/99 «Расходы организации», порядок учета компенсации затрат, когда это предусмотрено договором сервитута.

Также неясен порядок учета платы за ограниченное пользование обремененной сервитутом недвижимостью.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является определение особенностей учёта объектов, возникающих в связи с отношениями сервитута у обеих сторон договора.

## РЕШЕНИЕ

1. В целях настоящей Рекомендации обладатель права ограниченного пользования чужим объектом недвижимости по сервитуту именуется сервитуарием; обладатель обремененной сервитутом недвижимости именуется сервитутодателем.
2. Связанные с сервитутом объекты бухгалтерского учета не классифицируются как объекты учета аренды ни одной из сторон сервитута, вне зависимости от наличия/отсутствия платы за ограниченное пользование обремененным объектом недвижимости.
3. Право сервитуария по сервитуту само по себе не признается активом (в том числе нематериальным активом). Вместе с тем, сервитуарий признает активами в обычном порядке объекты, обеспечивающие возможность ограничено пользоваться чужим объектом недвижимости, например, линейные объекты, проходящие через территорию обремененного сервитутом чужого земельного участка.
4. В случае если договором сервитута предусмотрены компенсации сервитуарием затрат сервитутодателя на преобразование обремененного объекта недвижимости или на создание обеспечивающей сервитут инфраструктуры (строительство «пользовательской» дороги, сооружение шумоизоляционных экранов и т.п.), сервитуарий включает сумму такой компенсации в стоимость соответствующего актива (при удовлетворении критериям признания), наличием которого обусловлено право сервитуария по сервитуту. Настоящий пункт применяется как в отношении создаваемых, так и в отношении эксплуатируемых объектов с учетом требования пункта 10 ФСБУ 6 об обособлении самостоятельных инвентарных объектов.
5. Обременение по сервитуту не признаётся обязательством сервитутодателя, за исключением указанного в настоящем пункте случая. Информация об обременении по сервитуту раскрывается в бухгалтерской отчетности сервитутодателя с учетом существенности в составе информации о соответствующем объекте недвижимости, который обременён сервитутом. Сервитутодатель признаёт в качестве обязательства взятую им на себя обязанность по заключенному договору сервитута, если ее исполнение приведет к оттоку экономических выгод, не компенсируемому сервитуарием.
6. Затраты сервитутодателя на обусловленное сервитутом преобразование обремененного объекта недвижимости относятся сервитутодателем на увеличение стоимости этого объекта. Затраты сервитутодателя на создание обеспечивающей сервитут инфраструктуры признаются активами сервитутодателя в обычном порядке. Указанные в настоящем пункте затраты уменьшаются сервитутодателем на сумму взимаемой с сервитуария компенсации (если таковая предусмотрена договором сервитута). В случае если сумма такой компенсации превышает сумму соответствующих затрат, сервитутодатель признаёт доход в размере превышения.
7. Сервитутодатель признает в качестве дохода полученную (подлежащую получению) от сервитуария плату за ограниченное пользование обремененной сервитутом недвижимостью. При этом сервитутодатель вправе представлять такой доход в бухгалтерской отчетности на нетто-основе (свёрнуто) вместе с расходами, связанными с обслуживанием обременённого сервитутом объекта недвижимости.
8. Сервитуарий признает в качестве расхода перечисленную (подлежащую перечислению) сервитутодателю плату за ограниченное пользование обремененной сервитутом недвижимостью, либо включает ее в стоимость соответствующего актива согласно положениям стандарта, регулирующего учет данного вида активов.

## ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Согласно п.2 ст. 41 Земельного кодекса РФ права лиц, использующих земельный участок на основании сервитута, определяются законом и соглашением об установлении сервитута, права лиц, использующих земельный участок на основании публичного сервитута, определяются решением уполномоченного органа исполнительной власти или органа местного самоуправления, которыми установлен публичный сервитут, а в случаях, предусмотренных главой V.7 Земельного кодекса РФ, также соглашением об осуществлении публичного сервитута.

Сторона, получившая сервитут, не получает участок во владение, а лишь может пользоваться им с определённой целью, установленной договором или соглашением.

Право пользования земельным участком не может считаться предопределённым техническими характеристиками объекта. Земельные участки могут быть использованы их владельцами для различных целей, но с учётом их классификации на категории (ст. 7 ЗК РФ):

- 1) земли сельскохозяйственного назначения;
- 2) земли населенных пунктов;
- 3) земли промышленности, энергетики, транспорта, связи, радиовещания, телевидения, информатики, земли для обеспечения космической деятельности, земли обороны, безопасности и земли иного специального назначения;
- 4) земли особо охраняемых территорий и объектов;
- 5) земли лесного фонда;
- 6) земли водного фонда;
- 7) земли запаса.

Классификации, определённые в категориях, не предопределяют и не пересекаются с целями использования в части сервитутов (ст. 39.23 ЗК РФ). Более того, сервитут определяет использование земельного участка не в соответствии с его определённым целевым назначением и разрешённым использованием согласно категории земельного участка. Сервитут, публичный сервитут должны устанавливаться и осуществляться на условиях, наименее обременительных для использования земельного участка в соответствии с его целевым назначением и разрешённым использованием (ст. 23 ЗК РФ).

В соответствии с пунктом 1 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» этот Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете организаций информации об объектах бухгалтерского учета при получении (предоставлении) за плату во временное пользование имущества. При этом пункт 5 Стандарта содержит перечень условий, единовременное выполнение которых необходимо, чтобы объекты бухгалтерского учета классифицировались как объекты учета аренды. При невыполнении хотя бы одного из перечисленных условий классифицировать объекты бухгалтерского учета указанным образом нельзя. В отношении сервитута заведомо не выполняется, как минимум, четвертое условие: арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды в той степени, в которой это не предопределено техническими характеристиками предмета аренды. Сервитуарий такими правами не обладает. Поэтому возникающие в связи с сервитутом объекты бухгалтерского учета не могут быть классифицированы как объекты учета аренды. Соответственно предусмотренный ФСБУ 25/2018 порядок учета к этим объектам не применяется.

Пункт 4 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» содержит перечень признаков, которыми должен одновременно характеризоваться актив для того, чтобы считаться нематериальным активом. При невыполнении хотя бы одного из перечисленных признаков рассматриваемое право не может считаться нематериальным

активом. В отношении сервитута заведомо не выполняется, как минимум, пятое условие (подпункт «д»): актив может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них. Наличие у сервитуария права ограничено пользоваться чужим объектом недвижимости напрямую обусловлено тем, что он владеет имуществом, доступ к которому обеспечивается сервитутом. Право по сервитуту неотделимо от этого имущества. Если сервитуарий передаст правомочия владения и пользования имуществом другому лицу, он автоматически потеряет право по сервитуту. Это право перейдет новому владельцу имущества. Соответственно право по сервитуту не является самостоятельным активом. Оно является неотъемлемой частью правомочий владения и пользования имуществом, лежащим в основе сервитута.

Что касается объектов, обеспечивающих сервитуарию возможность ограничено пользоваться чужим объектом недвижимости (например, линейные объекты, проходящие через территорию обремененного сервитутом чужого земельного участка), то экономически с точки зрения финансового положения и финансовых результатов они не отличаются от других инфраструктурных объектов, обеспечивающих хозяйственную деятельность организации. Отношения сервитута не обуславливают каких-либо особенностей с точки зрения их бухгалтерского учета.

Аналогичный вывод можно сделать также в отношении компенсации сервитуарием затрат сервитутодателя на преобразование обремененного объекта недвижимости или на создание обеспечивающей сервитут инфраструктуры (строительство «пользовательской» дороги, сооружение шумоизоляционных экранов и т.п.). Уплата такой компенсации необходима сервитуарию для того, чтобы пользоваться объектом, доступ к которому обеспечивается договором сервитута. Эта затрата экономически не отличается от других затрат, необходимых для обеспечения пользования этим объектом.

Сервитутодатель не вправе отказаться от заключения договора сервитута. При этом практическая реализация обременения, накладываемого на владельца недвижимости в связи с сервитутом, может (в зависимости от обстоятельств) потребовать от сервитутодателя затрат на преобразование обремененного объекта недвижимости и на создание обеспечивающей сервитут инфраструктуры. Вместе с тем сервитутодатель вправе включить в договор сервитута условие о компенсации этих затрат сервитуарием. При этом сервитуарий не вправе отказываться от включения в договор данного условия. Таким образом, обременение по сервитуту не создает для сервитутодателя обязанности, исполнение которой неизбежно приведёт к оттоку экономических выгод. В этой связи у сервитутодателя нет оснований признавать это обременение в качестве обязательства. Исключение составляет ситуация, когда сервитутодатель при согласовании с сервитуарием условий договора сервитута осознанно принял на себя обязанность, исполнение которой приведет к оттоку экономических выгод, и при этом не настоял на включении в договор условия о компенсации своих затрат.

В той степени, в которой компенсация затрат предусмотрена договором сервитута, понесенные сервитутодателем затраты приводят к возникновению эквивалентного дебиторского права требования к сервитуарию и соответственно не приводят к уменьшению активов (увеличению обязательств) сервитутодателя. Если сумма такой компенсации превысит сумму понесенных затрат, то в части превышения у сервитутодателя произойдёт увеличение капитала, соответствующее определению дохода, данному в пункте 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Что касается затрат сервитутодателя, не компенсируемых сервитуарием, то с ними не связана какая-либо обусловленная сервитутом специфика бухгалтерского учета. Соответственно такие затраты должны учитываться по общими правилам. Поскольку обременение по сервитуту является обязательным условием владения обремененным объектом недвижимости, затраты на обусловленное этим обременением преобразование обремененного объекта недвижимости должны включаться в

стоимость этого объекта, а затраты на создание обеспечивающей сервитут инфраструктуры – признаваться самостоятельными активами.

Если договором сервитута предусмотрена плата за пользование обремененной недвижимостью, такая плата соответствует определению расходов для сервитуария (за исключением случаев, когда применимые стандарты предусматривают капитализацию соответствующих затрат в стоимости актива) и доходов для сервитутодателя. Поскольку такой доход обусловлен специфическими условиями расположения на местности обремененной недвижимости, он заведомо не может рассматриваться как обычная составная часть прибыли за период, на получение которой нацелена деятельность организации. В этой связи во избежание введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности относительно структуры финансовых результатов организации может оказаться целесообразным представление этого дохода в бухгалтерской отчетности на нетто-основе (свёрнуто) вместе с расходами, связанными с обслуживанием обременённого сервитутом объекта недвижимости.

При принятии решения по настоящей Рекомендации были проанализированы материалы Комитета по Разъяснениям МСФО (IFRIC):

- ✓ Staff paper March 2019 “Subsurface Rights (IFRS 16)” Initial Consideration
- ✓ Staff paper June 2019 “Subsurface Rights (IFRS 16)” Agenda decision to finalise

В указанных документах не усматривается аналогии с отношениями сервитута, являющегося предметом настоящей Рекомендации.