

Налог на имущество организаций: как проблемы понятия «недвижимость» влияют на налогообложение?

С 2019 года компании освобождены от уплаты налога на движимое имущество ([п. 1 ст. 374 НК РФ](#)). Таким образом, законодатель предложил определять имущество, которое облагается налогом, используя классификацию из ГК РФ.

В свою очередь, [ст. 130 ГК РФ](#) относит к недвижимым вещам землю и объекты, которые имеют прочную связь с землей. На практике критерий разделения вещей на движимые и недвижимые вызывает много споров даже в сфере гражданских правоотношений.

Имущество организаций облагается налогом в зависимости от того, является оно недвижимостью или нет. Этот критерий не имеет однозначного толкования, из-за этого на практике возникает большое количество гражданско-правовых и налоговых споров.

Какие цели ставил законодатель, освобождая движимое имущество организаций от налога? Как можно решить проблему с определением объектов налогообложения? Подробнее об этом расскажем в материале.

Содержание материала:

1. [Споры о том, какие объекты в принципе являются объектами прав](#)
2. [Споры о строениях, которые можно перемещать](#)
3. [Споры о квалификации линейных объектов](#)
4. [Проблемы квалификации вещей в качестве недвижимости в налоговых спорах](#)
5. [Когда налоговики могут доначислить налог на имущество организаций? Свежая практика](#)

Споры о том, какие объекты в принципе являются объектами прав

Не все объекты, которые имеют прочную связь с землей, имеют самостоятельное значение. Если у объекта отсутствует собственное хозяйственное назначение, он является составной частью или свойством земельного участка, то такой объект не признается объектом гражданских прав.

Например, суды не признавали объектами прав:

1. мелиоративную систему ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 17.01.2012 № 4777/08);
2. ограждение ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 24.09.2013 № 1160/13);
3. земляную насыпь — результат работ по подсыпке грунта ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 26.01.2010 № 11052/09);
4. асфальтовую площадку и газон ([Определение](#) ВС РФ от 10.06.2016 № 304-КГ16-761, [Определение](#) ВС РФ от 30.09.2015 № 303-ЭС15-5520);
5. футбольное поле (Постановление Президиума ВАС РФ от 28.06.2013 № 17085/12).

Однако в некоторых случаях суды приходили к противоположным выводам. Например, в одном раннем деле Президиум ВАС РФ признал недвижимостью открытую автостоянку с твердым покрытием для 100 грузовых автомобилей, имеющую песчаную подушку, щебеночную подготовку и слой бетона ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 16.12.2008 № 9626/08). **Главный аргумент: без этого покрытия участок нельзя использовать как автостоянку, а значит покрытие имело собственное хозяйственное назначение.**

Обратите внимание!

Эту проблему можно было бы решить, закрепив в законе принцип единого объекта недвижимости (земельного участка и построек на нем), при котором единственной недвижимой вещью является земельный участок (исключение делается только для помещений, которые также остаются недвижимыми вещами). Тогда подобные объекты сразу признавали бы составными частями земельного участка, без споров о том, являются ли они самостоятельной недвижимой вещью.

Споры о строениях, которые можно перемещать

Критерий прочной связи с землей означает, что вещь невозможно переместить без несоразмерного ущерба ее назначению ([ст. 130 ГК РФ](#)).

Современный уровень техники позволяет передвигать здания и сооружения, однако это не делает такие объекты движимыми вещами. Здесь проявляется дополнительный критерий недвижимости – перемещение такого объекта не соответствует обычному режиму его использования. Правда, есть еще и сборно-разборные ангары, к основным опциям которых относится как раз их перемещение без существенных затрат.

Например, споры возникали по поводу квалификации:

1. стационарной холодильной камеры ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 12.10.1999 № 2061/99);
2. модульного торгового павильона ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 24.01.2012 № 12576/11);
3. торгового сооружения ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 04.09.2012 № 3809/12).

Суды и участники оборота нередко квалифицируют объект, основываясь не на норме закона, а на собственном восприятии его свойств. Например, в подобных спорах нередко большое внимание уделяют качеству и основательности фундамента. Кроме того, на первый план могут выходить не физические характеристики объекта, а экономическая целесообразность перемещения.

Споры о квалификации линейных объектов

Трубопроводы, линии электропередачи, линейно-кабельные сооружения и другие подобные объекты можно демонтировать, разобрать и собрать на новом месте, и после переноса они будут соответствовать своему назначению. Правда, это все равно не делает такие объекты движимыми вещами.

С одной стороны, здесь работает уже упомянутый критерий экономической целесообразности. Расходы на демонтаж и перемещение сетей на новое место будут превышать затраты на новое строительство аналогичных сетей. Но дальше необходимо разбираться:

1. имеют ли линейные сооружения самостоятельное хозяйственное значение?
2. могут ли они в обороте выступать в качестве отдельной вещи?

В некоторых случаях суды не признают линейные объекты самостоятельной вещью и определяют их как составную часть других вещей, с которыми они технологически связаны, например, межцеховой трубопровод ([Постановление](#) АС Уральского округа от 27.05.2016 № А47-5430/2015).

Но если это самостоятельная вещь (магистральный трубопровод, ЛЭП), то это все-таки недвижимость.

Проблемы квалификации вещей в качестве недвижимости в налоговых спорах

Проблемы, связанные с гражданско-правовой квалификацией объектов в качестве недвижимости, закономерно порождают сложности при определении объекта налогообложения.

Пример из практики

Компания приобрела и приняла к учету в качестве отдельных объектов основных средств здание цеха, трансформаторную подстанцию, а также установленные в здании объекты:

1. оборудование линии по производству древесных гранул;
2. поперечный транспортер подачи щепы;
3. поперечный транспортер подачи щепы и опилок;
4. поперечный транспортер подачи коры;
5. автоматическую систему защиты от пожаров и пылевых взрывов.

Налоговики считали, что все эти объекты относятся к недвижимому имуществу — зданию и его составным частям. А значит, все облагаются налогом на имущество организации.

Суды согласились с выводами налоговиков, однако ВС РФ занял иную позицию.

Он указал, что машины и оборудование, выступавшие движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятые на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, исключаются из объекта налогообложения по налогу на имущество организации.

Сам по себе факт монтажа оборудования в специально возведенном для его эксплуатации здании, даже если последующий демонтаж и перемещение оборудования потребуют несения дополнительных затрат и частичной ликвидации здания, не означает, что назначением оборудования становится обслуживание здания.

Определение ВС РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 по делу № А05-879/2018

Это знаковое дело, в котором ВС РФ прямо исключил оборудование из понятия недвижимости в налоговых целях. При этом он не стал применять критерии недвижимости, а использовал правила бухгалтерского учета.

В спорах о налогообложении линейных объектов суды в целом применяют подходы, выработанные в гражданско-правовых спорах:

1. стоимость линейных сооружений формирует налоговую базу, если они признаются в качестве самостоятельных недвижимых вещей, а также составных частей объектов недвижимости (зданий, сооружений);
2. если линейные сооружения являются составной частью оборудования (движимых вещей), то их стоимость не учитывается при налогообложении.

Пример из практики

ВС РФ отнес технологические трубопроводы и газоходы к недвижимости, поскольку они:

1. проектировались как объекты капитального строительства, объединенные единым технологическим процессом (назначением) с установкой прокаливания кокса;
2. смонтированы на специально возведенном фундаменте (эстакадах), наличие которого обеспечивает прочную связь с землей;
3. по своей конструкции не предназначены для последующей разборки, перемещения и сборки на новом месте;
4. перемещение объектов нанесет несоразмерный ущерб их назначению, целостности конструкции, предусмотренной проектной документацией.

Определение ВС РФ от 11.12.2018 № 305-КГ18-20539 по делу № А40-176218/2017

Обратите внимание!

Апелляция в этом деле пришла к противоположным выводам, отметив сборно-разборный характер сооружений и возможность перемещать их на новое место при сохранении эксплуатационных качеств.

Обе позиции спорные, особенно с учетом того, что термин «объект капитального строительства», которые использовали кассация и ВС РФ, относится к градостроительному законодательству и не может подменять собой понятие «недвижимая вещь».

Еще один спорный момент связан с таким критерием недвижимости, как наличие фундамента, который часто используется на практике.

Пример из практики

Завод, определяя налоговую базу по налогу на имущество, разделил трансформаторную подстанцию на две составляющих:

1. здание (строение на железобетонном фундаменте со стенами из железобетона);
2. трансформаторы.

Завод заплатил налоги только на здание, поскольку считал трансформаторы движимым имуществом. Их можно без ущерба извлечь из подстанции и эксплуатировать самостоятельно вне здания.

Однако суды не согласились с этим доводом завода и посчитали трансформаторы недвижимостью, которая имеет прочную связь с землей, поскольку они:

- сооружены на монолитном железобетонном фундаменте;
- соединены подземными коммуникациями со снабжающими объектами (кабельными электролиниями, проложенными в подземных траншеях).

Определение ВС РФ от 03.09.2018 № 307-КГ18-13146 по делу № А05-1595/2017

Подобные проблемы вообще не должны возникать в налоговых спорах. Если развивать логику законодателя и судов, получается, что стоимость объекта учитывается или не учитывается при исчислении налога на имущество в зависимости от характера его монтажа. Можно ли назвать такой критерий корректным?

Как правильно определить объект налогообложения по налогу на имущество организации?

Возможны несколько вариантов решения сложившейся проблемы.

1. Изменить практику применения действующей нормы.

Сама по себе норма [п. 1 ст. 374 НК РФ](#) уже сейчас позволяет уйти от гражданско-правовых критериев недвижимости и применять правила бухгалтерского учета. Именно этот подход применил ВС РФ в [Определении](#) от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 по делу № А05-879/2018, исключив машины и оборудование из налогооблагаемых объектов.

2. Исключить из действующей нормы критерий недвижимости и использовать категории градостроительного законодательства.

В [ст. 374 НК РФ](#) можно указать, что налогообложению подлежат не объекты недвижимости, а объекты капитального строительства: здания и сооружения, за исключением замощений, асфальтовых, бетонных покрытий и иных элементов благоустройства земельных участков. Таким образом, будут использоваться категории не гражданского, а градостроительного законодательства. Это решение не идеальное, но все-таки более определенное, чем текущее регулирование.

3. Полностью изменить норму и облагать имущество организации налогом в зависимости от даты его создания/производства.

В 2019 году движимое имущество организаций исключили из числа объектов налогообложения для того, чтобы стимулировать компании инвестировать в средства производства, модернизировать их, приобретать новые и развивать существующие, а также повышать на них спрос ([Постановлении](#) КС РФ от 21.12.2018 № 47-П). Однако средства достижения этой цели оказались спорными.

Добиться поставленной цели можно было бы, не разделяя объекты налогообложения на движимые и недвижимые, а освободив от налогообложения объекты, которые недавно построили/произвели или модернизировали, например, в пределах 5 лет. Речь идет в том числе о зданиях.

Разграничить ставки налога или сроки применения льготы можно было бы по сферам экономики. Еще можно было бы не применять освобождение от налогообложения для объектов, приносящих рентный доход.

Когда налоговики могут доначислить налог на имущество организаций? Свежая практика

Как определить, является объект движимым или недвижимым имуществом, и избежать доначисления налога? Можно ли посчитать налог на имущество исходя из кадастровой стоимости, указанной в ЕГРН, исключив НДС? Как ошибка при исчислении срока полезного использования объекта может привести к значительным денежным потерям? ФНС выпустила обзор с отказными определениями ВС РФ за 1 квартал 2022 года по уплате компаниями налога на имущество.

Ошибки при определении, является имущество движимым или недвижимым

Ситуация 1

Имущество: блочно-модульная газовая паро-, водогрейная котельная, эстакада (опорная конструкция для прокладки трубопроводов от котельной до производственных цехов) и система энергоснабжения котельной.

Обоснование, почему имущество недвижимое:

1. это единый комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы;
2. оборудование котельной не может полноценно и самостоятельно функционировать вне специализированных зданий, а само здание котельной в случае демонтажа оборудования (котлов) нельзя будет использовать по прямому назначению.

Решение: суд правильно доначислил налог на имущество организаций, поскольку имущество является недвижимым ([Определение](#) ВС РФ об отказе от 03.02.2022 № 301-ЭС21-27661 по делу № А17-8198/2019).

Ситуация 2

Имущество: объект основных средств «Производство неконцентрированной азотной кислоты на базе агрегата УКЛ-7-76, мощностью 120 тыс. т/год».

Обоснование, почему имущество недвижимое: объект создавался как единый объект, предусматривающий в своем составе установку газотурбинную, колонну абсорбционную,

реактор каталитической очистки, продувочную колонну как составные части единого неделимого объекта с участием в едином процессе производства азотной кислоты.

Решение: суд доначислил налог на имущество, поскольку имущество является недвижимым ([Определение](#) ВС РФ об отказе от 07.02.2022 № 306-ЭС21-27603 по делу № А55-32062/2020).

Ситуация 3

Имущество: объекты электросетевого хозяйства и отдельные объекты основных средств (внутриплощадочная дорога, промышленная площадка).

Обоснование, почему имущество движимое: экспертиза подтвердила, что нет оснований для квалификации объектов электросетевого хозяйства в качестве недвижимости. А у внутриплощадочной дороги, промышленной площадки отсутствует собственное хозяйственное назначение, отличное от обслуживания земельного участка, в связи с чем они не могут быть квалифицированы в качестве самостоятельной недвижимой вещи.

Решение: суды признали решение о доначисления налога незаконным, поскольку объекты не являлись недвижимым имуществом ([Определение](#) ВС РФ об отказе от 10.03.2022 № 305-ЭС22-774 по делу № А40-1615/2019).

Неправильно посчитали срок полезного использования объекта

Компания ошибочно посчитала срок полезного использования объектов – системы линейной телемеханики нефтепровода, автоматизированной системы управления технологическими процессами, автоматизированной системы управления пожаротушением. Она отнесла эти объекты ко второй амортизационной группе со сроком полезного использования 36 месяцев (3 года), по коду ОКОФ 14 3313000 «Оборудование для контроля технологических процессов».

Налоговики посчитали, что объекты фактически относятся к коду ОКОФ 14 3520580 «Аппаратура и устройства специализированные для автоматизации технологических процессов», что соответствует 5 амортизационной группе со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно. В связи с этим они доначислили неуплаченный налог на имущество.

Налог на имущество организаций: как проблемы понятия «недвижимость» влияют на налогообложение?

Материал подготовлен специалистами «Ваш Консультант»

Суды согласились с налоговиками ([Определение](#) ВС РФ об отказе от 09.02.2022 № 301-ЭС21-28078 по делу № А29-10769/2019).

Нельзя самостоятельно исключить НДС из кадастровой стоимости

Налоговый орган доначислил организации налог на имущество, поскольку она его оплатила исходя из кадастровой стоимости объекта, указанной в ЕГРН, без учета НДС. Суды согласились, что нельзя произвольно изменять кадастровую стоимость, указанную в ЕГРН, в том числе посредством ее уменьшения на суммы НДС расчетным способом или на основании иных данных ([Определение](#) ВС РФ об отказе от 24.03.2022 № 305-ЭС22-1615 по делу № А40-58558/2021).

Доначисление налога из-за того, что объект не изъят из оборота

Налоговики обнаружили, что предприятие не заплатило земельный налог в отношении шести земельных участков на праве постоянного (бессрочного) пользования. Предприятие считало, что платить не нужно, поскольку земельные участки относятся к землям, изъатым из оборота.

Суды подтвердили, что нужно было заплатить налог. Дело в том, что предприятие фактически не использовало участки в своей деятельности (по эксплуатации радиационно-опасных и ядерно-опасных производств), то есть в интересах РФ. Часть объектов на спорных земельных участках предприятие сдавало в аренду, часть не использовало в своей основной деятельности. Разрешенным видом использованием спорных земельных участков являлось размещение и эксплуатация кафе, магазина, торгового центра.

Таким образом, не было оснований считать земельные участки ограниченными в обороте ([Определение](#) ВС РФ об отказе от 29.03.2022 № 306-ЭС22-2404 по делу № А49-675/2021).

Дополнительные полезные материалы из СПС «КонсультантПлюс»:

 ["Недвижимое имущество: понятие и отдельные виды: Учебное пособие" \(Лужина А.Н.\) \("РГУП", 2017\) {КонсультантПлюс}](#)

 [Статья: Понятие недвижимого имущества в современном российском](#)

Налог на имущество организаций: как проблемы понятия «недвижимость» влияют на налогообложение?

Материал подготовлен специалистами «Ваш Консультант»

законодательстве: проблемы и пути их решения (Скопенко О.Р.) ("Право и экономика", 2022, N 3) {КонсультантПлюс}

 Статья: Законодательно определено понятие недвижимых вещей (Подкопаев М.В.) ("Бухгалтер Крыма", 2022, N 1) {КонсультантПлюс}

 Статья: Движимое или недвижимое имущество: каковы критерии? (Зобова Е.П.) ("Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение", 2021, N 2) {КонсультантПлюс}

 Статья: Налог на имущество при применении нового стандарта по основным средствам (Сухов А.Б.) ("Бухгалтер Крыма", 2021, N 9) {КонсультантПлюс}

 Статья: Комментарий к Письмам Минфина России от 22.11.2019 N 03-05-05-01/90631, от 22.11.2019 N 03-05-05-01/90633 (Тимонина И.И.) ("Строительство: акты и комментарии для бухгалтера", 2020, N 1) {КонсультантПлюс}