

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ****ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА****ПИСЬМО****от 21 мая 2021 г. N БС-4-21/7027@****О КРИТЕРИЯХ****РАЗГРАНИЧЕНИЯ ВИДОВ ИМУЩЕСТВА (ДВИЖИМОЕ ИЛИ НЕДВИЖИМОЕ)
В ЦЕЛЯХ ПРИМЕНЕНИЯ ГЛАВЫ 30 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

КонсультантПлюс: примечание.
Определение не приводится.

В целях применения положений [главы 30](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) по вопросам определения объекта налогообложения, зависящего от отнесения к недвижимому или движимому имуществу, в дополнение к [письму](#) ФНС России от 28.08.2019 N БС-4-21/17216@ "О рекомендациях по определению вида некоторых объектов имущества (движимое/недвижимое) в целях администрирования налога на имущество организации" направляем для учета в работе прилагаемое [Определение](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (далее - Верховный Суд) от 17.05.2021 N 308-ЭС20-23222 по делу N А32-56709/2019.

Указанным [Определением постановление](#) Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 03.11.2020 по делу N А32-56709/2019 в части отказа в удовлетворении требования налогоплательщика о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Краснодарскому краю от 21.05.2019 N 18-30/12 по эпизоду, связанному с доначислением 3 924 624 рублей налога на имущество организаций и 311 486 рублей 20 копеек штрафа в отношении энергоустановки, отменено. Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 11.03.2020 и постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2020 по данному делу в указанной части оставлено в силе.

При этом Верховным Судом указано следующее.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 38](#) и [пунктом 1 статьи 374](#) Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в 2014 - 2016 годы) возникновение обязанности по уплате налога на имущество организаций связывается с наличием у налогоплательщика движимого и недвижимого имущества, учитываемого на баланс в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

На основании [подпункта 8 пункта 4 статьи 374](#) Налогового кодекса, действовавшего до 01.01.2015 (введен Федеральным [законом](#) от 29.11.2012 N 202-ФЗ), не признавалось объектом налогообложения движимое имущество, принятое на учет с 01.01.2013 в качестве основных средств.

Начиная с 01.01.2015 освобождение от налогообложения в отношении движимого имущества, принятого с 01.01.2013 на учет в качестве основных средств, предусмотрено [пунктом 25 статьи 381](#) Налогового кодекса (введен в действие Федеральным [законом](#) от 24.11.2014 N 366-ФЗ), действовавшим до 01.01.2019.

Раскрывая содержание положений [подпункта 8 пункта 4 статьи 374](#) и [пункта 25 статьи 381](#) Налогового кодекса, Конституционный Суд Российской Федерации указал в [Постановлении](#) от 21.12.2018 N 47-П, что внесенные законодателем изменения повлекли, кроме прочего, сокращение состава облагаемых налогом объектов имущества организаций, что, благодаря упрощению учета объектов налогообложения и снижению налоговой нагрузки, должно было способствовать поощрению налогоплательщиков к правомерному поведению в фискальных правоотношениях, стимулированию организаций к инвестированию в средства производства, к их модернизации, приобретению новых и развитию существующих средств производства, а также повышению спроса на них.

Цель освобождения от налогообложения движимого имущества, принятого к учету после 01.01.2013, состояла в поощрении инвестиций в новое оборудование, что при сохранении налогообложения уже введенного в эксплуатацию оборудования позволило бы реализовать стимул к обновлению основных средств без существенных потерь для бюджетов. Об этом, в частности, свидетельствует содержание Основных **направлений** налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов, подготовленных Министерством финансов Российской Федерации в связи с составлением проектов бюджетов согласно **пункту 2 статьи 172** Бюджетного кодекса Российской Федерации.

В связи с этим формируемая Верховным Судом судебная практика исходит из необходимости толкования и применения положений **подпункта 8 пункта 4 статьи 374, пункта 25 статьи 381** Налогового кодекса в контексте вышеуказанных целей введения налоговой льготы и необходимости обеспечения равных прав на применение льготы для налогоплательщиков, осуществивших вложение инвестиций в обновление основных средств (определения Судебной коллегии по экономическим спорам от 16.10.2018 N 310-КГ18-8658, от 04.03.2019 N 308-КГ18-11168).

Сами по себе критерии прочной связи вещи с землей, невозможности раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения, а также соединения вещей для использования по общему назначению в сложную вещь, используемые гражданским законодательством (**пункт 1 статьи 130, пункт 1 статьи 133, статья 134** Гражданского кодекса Российской Федерации, далее - Гражданский кодекс), не позволяют однозначно решить вопрос о праве налогоплательщиков на применение рассматриваемой льготы, поскольку эти критерии не позволяют разграничить инвестиции в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости - зданий и капитальных сооружений. В обоих случаях приобретаемые налогоплательщиком активы до окончания монтажа не имеют прочной связи с землей, а после начала эксплуатации - могут образовывать сложную вещь с объектом недвижимости, разделение которой без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным.

Наличие (отсутствие) сведений об объекте основных средств в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним в силу **пункта 6 статьи 8.1** Гражданского кодекса имеет доказательное значение для целей применения **подпункта 8 пункта 4 статьи 374 и пункта 25 статьи 381** Налогового кодекса, но также не может использоваться в качестве безусловного критерия для оценки правомерности применения льготы. Это объясняется тем, что вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств (**абзац первый пункта 1 статьи 130** Гражданского кодекса), либо в силу прямого указания закона, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей (**абзац второй пункта 1 статьи 130** Гражданского кодекса). Государственная регистрация права на вещь устанавливается в целях обеспечения стабильности гражданского оборота и не является обязательным условием для признания ее объектом недвижимости, о чем указано в **пункте 38** постановления Пленума Верховного Суда от 23.06.2015 N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации".

С учетом изложенного, принимая во внимание установленное **пунктом 6 статьи 3** Налогового кодекса требование формальной определенности налоговых норм, Судебная коллегия Верховного Суда исходит из необходимости использования в данном случае установленных в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены **Положением** по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (далее - ПБУ 6/01), в соответствии с **пунктом 5** которого рабочие и силовые машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов основных средств, отличный от зданий и сооружений.

Основой классификации объектов основных средств в бухгалтерском учете выступает Общероссийский **классификатор** основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), введенный в действие с 01.01.2017 **приказом** Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст, и ранее действовавший Общероссийский **классификатор** основных фондов ОК 013-94, утвержденный **постановлением** Госстандарта России от 26.12.1994 N 359.

В соответствии названными классификаторами оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо предусмотренных в классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации).

Соответственно, по общему правилу исключения из объекта налогообложения, предусмотренные [подпунктом 8 пункта 4 статьи 374](#) и [пунктом 25 статьи 381](#) Налогового кодекса, применимы к машинам и оборудованию, выступавшим движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий.

Данная правовая позиция ранее была высказана Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда в [определении](#) от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241 и в целях обеспечения единообразия судебной практики включена в Обзор судебной практики Верховного Суда N 4 (2019), утвержденный Президиумом Верховного Суда 25.12.2019 ([пункт 31](#)), но должным образом не учтена судом округа.

Согласно материалам дела спорный объект основных средств (энергоустановка) состоит из трех трансформаторов, шкафов автоматики и защиты отводящих линий, питающих линий сборки шкафов с секционными разъединителями трансформаторной подстанции и подводящих внешних кабельных сетей от подстанции "Верещагинская", состоящих из трех независимых линий, проложенных каждая в футляре из труб длиной 5 835 погонных метров. На питающих линиях подстанции установлены плавкие предохранители, высоковольтные рубильники, узлы учета, разъединители. Энергоустановка смонтирована в отдельно стоящем от гостиницы здании (здание энергоцентра).

Нормативные основания для вывода о том, что при приобретении и монтаже установки налогоплательщик осуществил инвестиции не в приобретение оборудования, а в улучшение объектов недвижимости - здания энергоцентра и (или) недвижимого гостиничного комплекса, инспекцией при рассмотрении дела не приведены и судами не установлены.

Так, из материалов дела не следует, что в случае признания здания энергоцентра (гостиничного комплекса) и энергоустановки одним объектом, образованным из нескольких частей, будет соблюдено условие [пункта 6](#) ПБУ 6/01 об отсутствии существенных различий в сроках их полезного использования. Энергоустановка также не может быть отнесена к коммуникациям здания энергоцентра и (или) здания гостиницы согласно Общероссийскому [классификатору](#) основных фондов ОК 013-94.

Формулируя противоположный вывод и ссылаясь на то, что перемещение энергоустановки будет сопряжено с несоразмерным ущербом для функционирования гостиничного комплекса, суд округа, по сути исходил из того, что после начала эксплуатации энергоустановки ее использование вне гостиничного комплекса становится экономически нецелесообразным. Однако, как ранее отмечалось Судебной коллегией Верховного Суда в [определении](#) от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241, применение критерия экономической целесообразности недопустимо, поскольку приводит к постановке в неравное положение налогоплательщиков, осуществивших инвестиции в обновление оборудования.

При рассмотрении дела судами первой и апелляционной инстанций установлено, общая величина затрат налогоплательщика на приобретение и монтаж энергоустановки составила 87 288 392 рублей и первоначальная стоимость объекта основных средств сформирована в указанном размере.

Таким образом, публично-правовая цель предоставления освобождения от налогообложения обществом достигнута, в связи с чем включение инспекцией стоимости энергоустановки в налоговую базу для исчисления налога на имущество организаций не может быть признано правомерным.

С учетом изложенного Судебная коллегия Верховного Суда считает, что арбитражным судом кассационной инстанции при рассмотрении настоящего дела допущены существенные нарушения норм права, в связи с чем состоявшееся по делу постановление суда округа в части рассматриваемого эпизода доначислений подлежит отмене на основании [части 1 статьи 291.11](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции - подлежат оставлению в силе.

Доведите информацию до сведения должностных лиц, осуществляющих мероприятия налогового контроля, касающиеся исчисления налога на имущество организаций, а также рассматривающих налоговые споры.

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