



УДК 336.226.211

Сухарькова Дарья Михайловна

Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова

Высшая школа государственного аудита

Россия, Москва

dariashrkv2003@gmail.com

Sukharkova Daria

Lomonosov Moscow State University

Higher School of State Audit

Russia, Moscow

КРИТЕРИИ РАЗГРАНИЧЕНИЯ ДВИЖИМОГО И НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА В ЦЕЛЯХ ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГЕ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Аннотация: данная работа посвящена практическому исследованию механизма квалификации судами имущества, находящегося на балансе организаций, как недвижимого для последующего применения главы 30 НК РФ, посвященной налогу на имущество организаций. Анализ логики мотивировочных частей судебных решений показал, что определение недвижимого имущества, установленное статьей 130 ГК РФ, не является вполне достаточным. Для целей законного налогообложения суды вынуждены развивать мысль законодателя о критериях отнесения имущества к недвижимому.

Ключевые слова: трубопровод, кабельные линии, трансформаторная подстанция, скважина, буровые установки, козловой кран, налог на имущество организаций.

DISTINGUISHING CRITERIA BETWEEN PERSONAL AND REAL ESTATE FOR APPLICATION OF RULES OF LEGISLATION



Annotation: the article is devoted to the practical study of courts' qualification mechanism of the property on the organizations' balance as real estate for the subsequent application of Chapter 30 of the Tax Code of the Russian Federation, dedicated to the property tax of organizations. The reasoning parts of court decisions' analysis has proved that the real estate definition established by Article 130 of the Civil Code of the Russian Federation is not quite complete. For the purposes of legal taxation courts have to extend the legislator's idea about the criteria for classifying property as real estate.

Key words: pipeline, cable lines, transformer station, borehole, drilling rigs, gantry crane, property tax of the organizations.

Гражданское законодательство указывает два основания отнесения вещей к недвижимому имуществу: прочная связь объекта с землей и невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению (п. 1 ст. 130 ГК РФ) [4]. Законом не предусмотрен исчерпывающий перечень объектов недвижимости, поэтому на практике, для характеристики конкретного объекта как недвижимого или движимого, помимо статьи 130 ГК РФ используется информация о его специфике, функциональном назначении, обстоятельствах создания и т.д. Зачастую, бремя доказывания такой характеристики ложится на суды, которые определяют подлежит ли объект регистрации в Едином государственном реестре недвижимости или нет. Рассматриваемое деление вещей, а равно и существующая неопределённость, имеет большое практическое значение для налогового права, поскольку юридические лица-правообладатели именно недвижимого имущества, находящегося на балансе организации, обязаны уплачивать в бюджеты субъектов (ст. 56 БК РФ) [3] налог на имущество организаций (ст. 374 НК РФ) [2].

Стоит отметить, что в доктрине также существуют разные мнения насчет механизма определения имущества как недвижимого для целей



налогообложения. Одни ученые считают, что для вышеуказанных задач необходимо руководствоваться судебной практикой (Балакин Р.В., Григоров К.Н., Зобова Е.П., Соловьева А.А.) [32, с. 12; 33, с. 4], другие – что нормы гражданского законодательства об определении недвижимого имущества должны подлежать пересмотру (Лащенко А.В., Рулева Н.П.) [36, с. 42-44]. Однако на сегодняшний день Федеральная налоговая служба неоднократно подчеркивала, что для обложения недвижимого имущества организаций налогом необходимо руководствоваться практикой Верховного суда РФ [27; 28].

Так, в настоящей работе автор анализирует судебную практику и ставит вопрос о квалификации имущества как недвижимого или движимого для последующего определения необходимости уплаты налога на имущество организаций. Целью изучения судебной практики является исследование логики судов в применении критериев статьи 130 ГК РФ по отношению к каждому конкретному рассматриваемому объекту: трубопроводу, кабельным линиям, трансформаторным подстанциям, скважинам, буровым установкам, козловым кранам. Данные объекты выбраны автором в силу того, что их квалификация как недвижимого или движимого имущества в судебной практике представляется наиболее часто встречающейся, а, следовательно, спорной.

Трубопровод – это сооружение или комплекс сооружений для передачи по трубам газообразных, жидких и твердых продуктов [41]. Трубопроводы бывают разных видов: подземные, наземные, надземные, подводные трубопроводы, как правило, закрепляются анкерами (металлические штыри длиной 3-7 м) [40, с. 18, 76-77], что, на первый взгляд, может показаться свидетельством природы движимых вещей. Также согласно отраслевым стандартам, демонтаж и транспортировка трубопроводов является возможной [29]. Следовательно, трубопровод может быть перемещен без несоразмерного ущерба его



назначению (п. 1 ст. 130 ГК РФ). Из этого суждения можно прийти к выводу о том, что данный спорный объект является движимым имуществом. При этом судебная практика по данному вопросу однозначно относит трубопровод к объекту *недвижимого имущества*, ссылаясь на прочную связь объекта с землей, а также на не предназначенность для его последующей разборки, перемещения и сборки [15; 26].

Еще одним «неочевидным» по правовой природе объектом в судебной практике являются *кабельные линии*, внешне имеющие схожие характеристики с трубопроводом. Однако суды относят кабельные линии к недвижимому имуществу только если они являются неотъемлемой технологической частью другого недвижимого имущества (например, кабельные линии как составная часть сложной недвижимой вещи – гидроэлектростанции) [5], в остальных случаях, по общему правилу, квалифицируют как *движимое* [14; 18].

Также представляется возможным рассмотреть *трансформаторную подстанцию* с точки зрения ее обложения налогом на имущество организаций. Строительство трансформаторной подстанции происходит на железобетонном фундаменте [31, с. 52], что уже отвечает критериям отнесения ее к недвижимому имуществу согласно п. 1 ст. 130 ГК РФ. Но судебная практика по данному вопросу не является однозначной. Некоторые суды относят трансформаторную подстанцию к *движимому* имуществу исходя из возможности ее демонтажа по технической документации [8; 21], иные – к *недвижимому* ввиду ее прочной связи с землей (сооружение на монолитном железобетонном фундаменте, соединение подземными коммуникациями со снабжающими объектами) [16; 24].

Еще одним спорным объектом является *зерновой элеватор* – сложное промышленное сооружение, используемое для обеспечения сохранности зерна. Такой объект можно разделить на детали и сборочные единицы (в т.ч. силосы – цилиндрические емкости для хранения зерна) и образовать соединения



составных частей изделия для осуществления сборки и разборки элеватора. При этом зерновой элеватор имеет прочную связь с землей, поскольку устанавливается на монолитных фундаментных плитах [30]. Исходя из вышеизложенных фактов, сложно выделить правовые критерии или применить элементы, которые придадут рассматриваемому объекту статус недвижимого или движимого имущества. Современная судебная практика [11; 19] идет по пути признания зернового элеватора *движимым* имуществом, аргументируя это тем, что сооружение изначально не создано как объект недвижимости – его технически и технологически возможно разобрать на детали и сборочные единицы. Также судом сделан акцент на то, что детали и сборочные единицы спорного объекта были приобретены как отдельные самостоятельные инвентарные объекты, отраженные в бухгалтерском учете организации. Таким образом, зерновой элеватор, находящийся на балансе организации, не подлежит обложению налогом на имущество организации.

Скважина – глубокое цилиндрическое отверстие в земле, сделанное буровым инструментом [41]. Все скважины, бурящиеся при геологоразведочных работах и разработке нефтяных и газовых месторождений вне зависимости от источников финансирования в РФ, подразделяются на следующие категории: опорные, параметрические, структурные, поисково-оценочные, разведочные, эксплуатационные и специальные [34, с. 6]. Все эти виды скважин имеют идентичный набор конструкторских элементов. Например, при строительстве скважины часто используют цементируемые боковые «хвостовики», крепящиеся к обсадной колонне скважины [37, с. 9]. Так, демонтаж скважины невозможен без несоразмерного ущерба ее назначению. Это обстоятельство позволяет сделать вывод о том, что скважина является недвижимым имуществом. Стоит отметить, что скважина, находящаяся на балансе организации, всегда подлежала обложению налогом на имущество организаций. Однако ранее, до внесения изменений в налоговое



законодательство 01.01.2019 [1], когда движимое имущество также облагалось рассматриваемым налогом, в судебной практике существовала неопределенность – скважины относили как к движимому [22; 23], так и к недвижимому [10; 12; 13; 25] имуществу. На сегодняшний день судебная практика однозначна по вопросу квалификации скважины как *недвижимого* имущества [7].

Буровые установки – это комплекс буровых машин, механизмов и оборудования, смонтированный на точке бурения (на земельных участках, эстакадах, палубных платформах, судах) и обеспечивающий с помощью бурового инструмента самостоятельное выполнение технологических операций. Будучи сложной вещью, буровая установка состоит из вышки, насоса, дизель-электрической станции, привода, подъемников и т.д. [47, с. 6] На первый взгляд, сложно отнести буровую установку к движимому имуществу, так как даже при наличии критерия прочной связи объекта с землей, отсутствует критерий невозможности перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению (п. 1 ст. 130 ГК РФ). При этом в учебных пособиях по технологической разведке месторождений полезных ископаемых отдельные главы и параграфы посвящены демонтажу и транспортировке буровых установок [38, с. 123; 39, с. 268-281]. Судебная практика вносит определенность в вопрос характеристики правовой природы буровых установок, поскольку относит и самоподъемные плавучие буровые установки, и палубные краны к *недвижимому* [6; 9] имуществу.

Еще одним спорным объектом, подлежащим рассмотрению, является *козловой кран* – подъемное устройство мостового типа, пролётные строения которого установлены на опоры, перемещающиеся по рельсам, установленным на бетонные фундаменты [35, с. 14]. Поскольку сам кран может быть без ущерба демонтирован и перемещен, вопрос состоит в том, следуют ли рельсы «движимой природе» козловых кранов. Суды полагают, что подкрановые



железнодорожные пути козлового крана являются принадлежностью козлового крана, могут быть демонтированы и перемещены вместе с главной вещью [17; 20]. Следовательно, козловой кран, находящийся на балансе организации, является *движимой* вещью и не подлежит обложению налогом на имущество организаций.

Очевидно, что в судебной практике сложилась определенная система, позволяющая однозначно относить довольно схожие по характеристикам вещи либо к движимым, либо к недвижимым.

В результате проведенного автором исследования объектов с неоднозначной правовой природой, необходимо отметить, что для целей главы 30 НК РФ изучение судебной практики по таким объектам имеет первоочередное значение. Отсутствие такого анализа может повлечь не только фактическое доначисление крупной суммы налога на имущество организаций, но и нарушение налогового законодательства. В силу того, что российское право не является прецедентным, а, следовательно, обстоятельства, установленные судебной практикой, не становятся нормой права, нельзя говорить о том, что суды «устанавливают» критерии отнесения имущества к недвижимому. Эти критерии скорее являются вариантами толкования судами критериев, предусмотренных статьей 130 ГК РФ, при исследовании конкретных объектов. Однако можно заметить, что суды используют одни и те же формулировки применительно к однородным объектам. Соответственно, для удобства изложения мысли их можно именовать критериями.

В завершении можно выделить следующие практические критерии отнесения неоднозначного по правовой природе объекта к недвижимому: стабильность объекта по природе, его непредназначенность для последующего демонтажа и перемещения; капитальность объекта, установленная в технической документации; нахождение объекта в составе сложной



недвижимой вещи; невозможность последующего после установки демонтажа, транспортировка и сборки.

Список литературы:

1. Федеральный закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ (ред. от 02.07.2021) "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ 06.08.2018, № 32 (часть I), ст. 5095.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 25.12.2023) // СЗ РФ 07.08.2000, № 32, ст. 3340.
3. "Бюджетный кодекс Российской Федерации" от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 25.12.2023, с изм. от 25.01.2024) // СЗ РФ 03.08.1998, № 31, ст. 3823.
4. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 24.07.2023) // СЗ РФ 05.12.1994, № 32, ст. 3301.
5. Определение ВС РФ от 01.06.2022 N 306-ЭС22-7514 по делу № А55-35398/2020.
6. Определение ВС РФ от 23.03.2021 № 307-ЭС21-1843 по делу № А42-9322/2018.
7. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам ВС РФ от 08.09.2021 № 71-КАД21-6-К3.
8. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241, А05-879/2018.
9. Определение ВС РФ от 24.09.2018 № 307-КГ18-14515 по делу № А42-5598/2017.
10. Определение ВС РФ от 30.12.2016 № 305-АД16-10430 по делу № А41-64831/2015.
11. Определение ВАС РФ от 23.07.2013 г. № ВАС-9767/13 по делу №А42-4761/2011.



12. Определение ВАС РФ от 07.10.2013 № ВАС-9610/13 по делу № А51-7125/2012.
13. Определение ВАС РФ от 10.06.2011 № ВАС-18484/10.
14. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 30.01.2024 N Ф03-4649/2023 по делу N А24-7340/2019.
15. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22.01.2024 N Ф09-8861/23 по делу N А76-100/2023.
16. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 17.01.2024 N Ф08-12542/2023 по делу N А53-6949/2023.
17. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22.12.2023 N Ф09-8694/23 по делу N А07-14106/2022.
18. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22.12.2023 N Ф09-8151/23 по делу N А50-32704/2022.
19. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.12.2023 № Ф06-10892/2023 по делу N А06-5076/2021.
20. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 22.09.2023 N Ф10-4214/2023 по делу N А14-18233/2022.
21. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.01.2019 г. N Ф07-15984/18 по делу N А05-879/2018.
22. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.06.2018 № 15АП-21636/2017 по делу № А32-23235/2017.
23. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.06.2018 № Ф08-4182/2018 по делу № А32-29602/2017.
24. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.05.2018 N Ф07-5328/2018 по делу N А05-1595/2017.
25. Решение Белоговского городского суда Тверской области № 2А-475/2017 2А-475/2017~М-449/2017 М-449/2017 от 04.07.2017 г. по делу № 2А-475/2017.



26. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.02.2017 г. № Ф05-22491/16 по делу № А40-98958/2016.

27. Письмо ФНС от 25.11.2021 № БС-4-21/16452 «О критериях разграничения движимого и недвижимого имущества в целях применения главы 30 НК РФ».

28. Письмо ФНС от 21.05.2021 № БС-4-21/7027 «О критериях разграничения имущества (движимое или недвижимое) в целях применения главы 30 НК РФ».

29. ОСТ 153-39.4-027-2002 (дата введения 2003.06.30).

30. Инструкция по проектированию элеваторов, зерноскладов и других предприятий, зданий и сооружений по обработке и хранению зерна (утверждена постановлением Госстроя СССР 16.02.1997 №6) – Москва строиздат 1997.

31. Бадалян Н.П. Проектирование электрических подстанций систем электроснабжения: учебное пособие // Н.П. Бадалян; ВлГУ им. А.Г. и Н.Г. Столетовых. – Владимир: Издат-во ВлГУ, 2023 – 124 с.

32. Балакин Р.В. Обзор ряда научных публикаций и судебных решений в части законодательных новаций по налогу на имущество организаций // Имущественные отношения в Российской Федерации», 2022, № 12. – 12 с.

33. Григоров К.Н. Правовая характеристика ограничения объекта налогообложения по налогу на имущество организаций недвижимым имуществом // Финансовое право, 2020, № 1 – 10 с.

34. Дмитриев А.Ю. Основы технологии бурения скважин: учебное пособие. – Томск: Изд-во ТПУ, 2008. – 216 с.

35. Каржавин В.В. Краны машиностроительных предприятий [Текст]: учеб. пособие /В.В. Каржавин, С.Ф. Каменских. Екатеринбург: Изд-во ГОУ ВПО «Рос. гос. проф.-пед. ун-т», 2008. - 88 с.



36. Лащенко А.В., Рулева Н.П. Квалификация технически сложного оборудования организации в качестве объекта налогообложения: проблемные вопросы и их возможные решения // Налоговая политика и практика. 2022. № 1 (229) – 42-47 с.
37. Мухин В.М., Коробов А.Д. Бурение нефтяных и газовых скважин: учебно-методическое пособие // В. М. Мухин, А. Д. Коробов. — Москва; Саратов: ОАО «Центральный коллектор библиотек «БИБКОМ», 2015. – 44 с.
38. Учебное пособие. Д.С. Садуакасов, М.Б. Байкубеков, Б.Б. Нубереков // Нур-Султан: Некоммерческое акционерное общество «Talar», 2020 г. – 299 с.
39. Самохвалов М.А. Монтаж и эксплуатация бурового оборудования: учебное пособие // М.А. Самохвалов; Томский политехнический университет. – Томск: Издательство Томского политехнического университета, 2010. – 312 с.
40. Рудаченко А.В. Проектирование и эксплуатация газонепроводов: учебное пособие / А.В. Рудаченко, Н.В. Чухарева, А.В. Жилин. – Томск: Изд-во ТПУ, 2008. – 238 с.
41. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка // С. Ожегов, Н. Шведова. 2-е изд., испр. и доп. Москва: Азъ, 1994. 907 с.