

УТВЕРЖДЕН
постановлением Президиума
Верховного Суда
Российской Федерации
от «29» апреля 2026 года № 6А/2026

Тематический обзор
Верховного Суда Российской Федерации
№ 4/2026

О РАССМОТРЕНИИ АРБИТРАЖНЫМИ СУДАМИ СПОРОВ,
СВЯЗАННЫХ С НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ
ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИЙ

Список применяемых сокращений:

- | | |
|---|--|
| 1) ГК РФ | Гражданский кодекс Российской Федерации |
| 2) ГрК РФ | Градостроительный кодекс Российской Федерации |
| 3) Закон о бухгалтерском учете | Федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» |
| 4) Закон № 384-ФЗ | Федеральный закон от 30 декабря 2009 года № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» |
| 5) НК РФ | Налоговый кодекс Российской Федерации |
| 6) Общероссийский классификатор основных фондов, ОКОФ | Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), введенный в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 12 декабря 2014 года № 2018-ст |
| 7) ПБУ 6/01 «Учет основных средств» | Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н |
| 8) ФСБУ 6/2020 «Основные средства» | Федеральный стандарт бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 года № 204н |
| 9) ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» | Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 года № 204н |

Верховным Судом Российской Федерации проведено изучение материалов судебной практики и поступивших от судов вопросов, связанных с применением положений главы 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ.

Как показало обобщение, наибольшую актуальность в судебной практике имеют вопросы, связанные с отнесением принадлежащих налогоплательщикам основных средств к объекту налогообложения. В законодательство о налогах и сборах последовательно вносились изменения, направленные на исключение обязанности по уплате налога на имущество организаций в отношении той части активов налогоплательщиков, которая представлена движимым имуществом, и, соответственно, на стимулирование субъектов хозяйственной деятельности к инвестированию в средства производства¹. В настоящее время обязанность по уплате названного налога установлена только в отношении недвижимого имущества². При этом законодательством не предусмотрены критерии разграничения движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения, в связи с чем суды испытывают сложности при рассмотрении дел данной категории.

В судебной практике сохраняет актуальность ряд иных вопросов, касающихся взимания указанного налога, например, правильность определения стоимости объектов основных средств, учитываемой при налогообложении, установление налоговых последствий совершения недействительных сделок в отношении имущества, наличие обязанности по уплате налога в случаях фактического прекращения существования объекта налогообложения.

В целях обеспечения единообразных подходов к разрешению споров, связанных с взиманием налога на имущество организаций, по результатам изучения и обобщения судебной практики Верховным Судом Российской Федерации на основании статьи 126 Конституции Российской Федерации, статей 2 и 7 Федерального конституционного закона от 5 февраля 2014 года № 3-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации» определены следующие правовые позиции.

¹ Подпункт 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ, введенный в действие Федеральным законом от 29 ноября 2012 года № 202-ФЗ; пункт 25 статьи 381 НК РФ, введенный в действие Федеральным законом от 24 ноября 2014 года № 366-ФЗ (признаны утратившими силу Федеральным законом от 3 августа 2018 года № 302-ФЗ).

² Пункт 1 статьи 374 НК РФ в редакции Федерального закона от 3 августа 2018 года № 302-ФЗ (с последующими изменениями).

1. Технологическое оборудование, предназначенное для изготовления готовой продукции либо обслуживания производственного процесса и принятое на учет в качестве отдельных объектов основных средств, по общему правилу не облагается налогом на имущество организаций.

Общество осуществляло строительство цеха, а также приобрело ряд объектов основных средств (производственные линии), расположив их внутри здания цеха.

По результатам налоговой проверки налоговый орган вынес решение о доначислении обществу налога на имущество организаций, соответствующих пени и штрафа, предусмотренного статьей 122 НК РФ.

Основанием начисления соответствующих сумм послужили выводы налогового органа о необходимости отнесения всех приобретенных объектов к недвижимому имуществу (зданию и его составным частям) и неправомерном применении обществом положений пункта 25 статьи 381 НК РФ, действовавшего в охваченный проверкой период, об освобождении от налогообложения движимого имущества (в силу подпункта 1 пункта 1 статьи 374 НК РФ в редакции Федерального закона от 3 августа 2018 года № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» с 1 января 2019 года объектом налогообложения признается только недвижимое имущество).

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать решение налогового органа недействительным.

Отказывая в удовлетворении заявления общества в части оспаривания доначисления налога, пени и штрафа в отношении объектов, расположенных внутри здания, суд первой инстанции руководствовался положениями статей 130–134 ГК РФ и с учетом результатов проведенной по делу экспертизы пришел к заключению, что здание и размещенные в нем иные объекты являются единым целым, поскольку производственные линии предназначены для получения продукта в рамках единого технологического процесса, а изъятие объектов приведет к прекращению производства. Суд апелляционной инстанции и арбитражный суд округа согласились с выводами суда первой инстанции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов по следующим основаниям.

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной

связи с ее статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2) в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы.

Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Поэтому НК РФ в пункте 6 статьи 3 предписывает, что необходимые элементы налогообложения должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить.

Определенность налогообложения при взимании налога на имущество организаций обеспечивается за счет использования установленных в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества налогоплательщика (движимого или недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств (пункт 1 статьи 374 НК РФ).

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», 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 (начиная с 1 января 2022 года требования к формированию в бухгалтерском учете информации об основных средствах организаций определяются ФСБУ 6/2020 «Основные средства»).

Основой классификации объектов основных средств в бухгалтерском учете выступает Общероссийский классификатор основных фондов.

В соответствии с названным классификатором оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо предусмотренных в ОКОФ 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).

Оборудование для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, связанных с изменением предмета труда, в том числе установленное на фундаменте, по общему правилу не классифицируется в качестве сооружений (не соответствует определению понятия «сооружение»), а подлежит классификации

в соответствующих группировках машин и оборудования.

Таким образом, отсутствуют основания для отнесения к облагаемому налогом недвижимому имуществу машин и оборудования, поименованных в соответствующем разделе Общероссийского классификатора основных фондов, поскольку эти объекты основных средств (расположенные как внутри, так и вне зданий) не являются составными элементами зданий, они предназначены не для обслуживания зданий, а для изготовления готовой продукции либо обслуживания производственного процесса.

Согласно материалам дела спорные объекты (производственное оборудование, транспортеры) поставлены обществу изготовителем в составе линии для производства древесных гранул как движимое имущество и приняты к учету налогоплательщиком в таком качестве после окончания монтажа как самостоятельные инвентарные объекты основных средств.

Приобретенные обществом объекты движимого имущества, формирующие производственную линию, предназначены не для обслуживания здания, а для производства готовой продукции.

Налоговым органом правомерность классификации приобретенного налогоплательщиком имущества в качестве оборудования, подлежащего учету в виде отдельных инвентарных объектов, не опровергнута. Доказательства искусственного разделения в бухгалтерском учете единого объекта основных средств не представлены, в связи с чем выводы судов о законности оспариваемого решения налогового органа не могут быть признаны правильными.

В схожем деле по результатам проверки налоговый орган пришел к выводу о том, что общество в нарушение пункта 1 статьи 375 НК РФ занизило налоговую базу по налогу на имущество организаций на стоимость основных средств (оборудования), отраженных в учете на счетах 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы», но фактически введенных в эксплуатацию и используемых в производственной деятельности общества, связанной с розливом минеральной воды.

Не согласившись с выводами налогового органа, общество оспорило принятое по итогам проверки решение в судебном порядке, однако арбитражными судами трех инстанций в удовлетворении заявления налогоплательщика отказано.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации признала ошибочными выводы налоговой инспекции,

отменила состоявшиеся по делу судебные акты и указала следующее.

Положения подпункта 8 пункта 4 статьи 374 и пункта 25 статьи 381 НК РФ, действовавшие в спорный период, устанавливали льготу по налогу на имущество организаций – преимущество, состоящее в возможности не уплачивать налог, для плательщиков, которые осуществили (завершили) инвестиции в обновление основных средств, прежде всего – оборудования, и (или) являлись пользователями результатов инвестиций.

Согласно материалам дела общество произвело инвестиции с целью расширения завода по розливу минеральной воды, в том числе приобрело необходимое для производственной деятельности оборудование (линии розлива, установки для получения углекислого газа и смягчения воды).

Объекты основных средств, приобретенные налогоплательщиком, являлись движимым имуществом, охарактеризованы в договорах и сопроводительных документах как различное оборудование, необходимое для розлива минеральной воды, и по правилам бухгалтерского учета подлежали принятию к учету в качестве отдельных инвентарных объектов.

Факт монтажа оборудования в зданиях и помещениях (цехах), предназначенных для обеспечения производственной деятельности, сам по себе не может служить основанием для отказа в применении освобождения имущества от налогообложения, в том числе по мотиву использования основных средств (оборудования и зданий) по общему назначению, predeterminedенному технологией производства (розлива) минеральной воды. Иное приводило бы к дискриминационным условиям налогообложения лиц, осуществивших капитальные вложения в обновление основных средств.

2. Распространение на здание и функционально (технологически) связанное с ним оборудование правового режима неделимой или сложной вещи в соответствии с гражданским законодательством не является безусловным основанием для взимания налога на имущество организаций в отношении здания и оборудования как одного объекта налогообложения.

По результатам налоговой проверки налоговый орган пришел к выводу, что налогоплательщиком (обществом) неправомерно применялось освобождение от налогообложения в отношении распределительно-трансформаторной подстанции (энергоустановки), предназначенной для

обслуживания здания гостиницы. С точки зрения инспекции, энергоустановка представляет собой часть гостиничного комплекса, являющегося объектом недвижимости, и, следовательно, подлежит налогообложению.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа незаконным.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявленное требование в части оспаривания доначисления налога на имущество организаций удовлетворено, поскольку энергоустановка относится к движимому имуществу (оборудованию), расположена отдельно от здания гостиницы и не является ее частью, не отвечает признакам недвижимого имущества.

Арбитражный суд округа отменил указанные судебные акты и отказал в удовлетворении требования общества, исходя из того, что трансформаторная подстанция хотя и расположена отдельно от здания гостиницы, но является частью недвижимого имущества, поскольку входит в состав гостинично-туристического комплекса и ее перемещение будет сопряжено с несоразмерным ущербом для функционирования гостиницы (пункт 1 статьи 133 ГК РФ).

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила постановление арбитражного суда округа и оставила в силе решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, указав следующее.

Положения НК РФ об исключении движимого имущества из объекта налогообложения должны толковаться и применяться таким образом, чтобы обеспечивались равные права налогоплательщиков, осуществивших инвестиции в обновление основных средств.

С учетом этого критерии, используемые в гражданском законодательстве для целей установления общего правового режима в отношении составных частей неделимой вещи и сложных вещей (пункт 1 статьи 130, пункт 1 статьи 133, статья 134 ГК РФ), не позволяют однозначно решить вопрос о праве налогоплательщиков на применение освобождения от налогообложения в отношении движимого имущества (машин и оборудования), поскольку не дают возможность 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 неделимую или сложную вещь с объектом недвижимости, разделение которой становится невозможным или экономически нецелесообразным.

Согласно материалам дела спорный объект основных средств (энергоустановка) состоит из трансформаторов, шкафов автоматики и защиты отводящих линий, питающих линий и подводящих внешних кабельных сетей.

Нормативные основания для вывода о том, что при приобретении и монтаже энергоустановки налогоплательщик осуществил инвестиции не в приобретение оборудования, а в улучшение объекта недвижимости – гостиничного комплекса, налоговым органом при рассмотрении дела не приведены и судами не установлены.

Энергоустановка также не может быть отнесена к коммуникациям здания гостиницы.

Формулируя противоположный вывод и ссылаясь на то, что перемещение энергоустановки будет сопряжено с несоразмерным ущербом для функционирования гостиничного комплекса, арбитражный суд округа, по сути, исходил из того, что после начала эксплуатации энергоустановки ее использование вне гостиничного комплекса становится экономически нецелесообразным. Вместе с тем применение такого критерия законодательством о налогах и сборах не предусмотрено.

3. Объединение имущества организации в один имущественный комплекс для целей совершения сделок с ним (купли-продажи, передачи в залог и т.п.) не является достаточным основанием для квалификации входящего в его состав оборудования в качестве объекта обложения налогом на имущество организаций.

По результатам проверки налоговый орган пришел к выводу о том, что объекты основных средств, задекларированные хозяйственным обществом в качестве движимого имущества (деревобрабатывающее оборудование и трансформаторные подстанции), входят в состав единого имущественного комплекса, реализованного обществом единым лотом на торгах, проведенных в рамках процедуры банкротства, в связи с чем данные объекты неправомерно исключены обществом из налоговой базы.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать недействительным решение налогового органа о начислении недоимки, пени и штрафа.

Суд первой инстанции удовлетворил заявленные требования, приняв во внимание, что налогоплательщик не осуществлял государственную регистрацию объектов в качестве недвижимого имущества, в том числе и как единый имущественный комплекс.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции, признал правильной позицию налогового органа о том, что спорные объекты основных средств фактически входят в один имущественный комплекс, поскольку именно в составе комплекса они были реализованы на торгах в рамках процедуры банкротства общества.

Арбитражный суд округа согласился с выводами апелляционного суда.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила постановления суда апелляционной инстанции и арбитражного суда округа, указав следующее.

Положениями главы 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ обязанность по уплате налога ограничена теми объектами, которые являются недвижимостью.

Распространение для совершения сделки правового режима имущественного комплекса на совокупность вещей, включающую в себя как движимое, так и недвижимое имущество, продиктовано целями гражданского оборота (удобство совершения одной сделки в отношении всей совокупности вещей, поддержание ценности лота при продаже имущественного комплекса на торгах и т. п.), которые не тождественны целям налогообложения, состоящим в обеспечении равного и экономически обоснованного налогообложения, соблюдении формальной определенности правил налогообложения (пункты 1, 3 и 6 статьи 3 НК РФ).

Следовательно, объединение имущества налогоплательщика в имущественный комплекс для целей совершения сделок с ним (купли-продажи, передачи в залог и т. п.) не является достаточным основанием для квалификации всех входящих в такой комплекс вещей как объектов налогообложения по налогу на имущество организаций.

В данном случае в соответствии с описанием имущества, составленной по итогам инвентаризации, деревообрабатывающее оборудование

и трансформаторные подстанции включены обществом в раздел «Машины и оборудование» с присвоением соответствующих кодов ОКОФ.

Имущество реализовано одним лотом как лесоперерабатывающий комплекс в целях удовлетворения требований кредиторов в рамках процедуры банкротства, что само по себе не может предопределять условия налогообложения этого имущества.

При таком положении суд первой инстанции пришел к правомерному выводу о незаконности доначислений.

4. Для целей налогообложения следует проверять, относится ли оборудование к коммуникациям здания или иным объектам, обеспечивающим функционирование объекта недвижимости в соответствии с его назначением.

Основанием начисления недоимки по налогу на имущество организаций, соответствующих сумм пени и штрафа послужил вывод налогового органа о необоснованном исключении организацией из налоговой базы систем промышленных систем вентиляции и кондиционирования, которые, с точки зрения налогового органа, подлежат налогообложению в составе здания как объекта недвижимости.

При разрешении спора арбитражные суды исходили из следующего.

По смыслу пункта 1 статьи 374, пунктов 1 и 3 статьи 375 НК РФ для целей налогообложения в составе здания как объекта недвижимости, облагаемого налогом на имущество организаций, должны учитываться его коммуникации и иное оборудование, которые выступают неотъемлемой частью здания и делают возможным эксплуатацию здания, обеспечивают функционирование объекта недвижимости в соответствии с его назначением.

В главе 30 НК РФ не установлены критерии отнесения оборудования к составным элементам соответствующих объектов недвижимости, в том числе зданий. В связи с этим на основании пункта 1 статьи 11 НК РФ понятия и термины, определяющие элементы зданий (системы и коммуникации) следует применять в том значении, в каком они используются в Законе № 384-ФЗ.

Согласно пункту 6 части 2 статьи 2 Закона № 384-ФЗ здание включает в себя сети инженерно-технического обеспечения и системы инженерно-технического обеспечения, состав которых определен в пунктах 20 и 21 названной части, предназначенные для выполнения соответствующих

функций, в том числе для вентиляции, кондиционирования воздуха, функций обеспечения безопасности.

В пояснениях к группировке «Здания (кроме жилых)» Общероссийского классификатора основных фондов указано, что в состав зданий включены коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, в том числе вентиляционные устройства общесанитарного назначения.

Поскольку законодательством о налогах и сборах не предусмотрено иное, при оценке того, является ли оборудование неотъемлемой частью здания либо оно установлено в здании для целей, не связанных с обеспечением его эксплуатации, могут быть учтены различные доказательства, включая проектную документацию на строительство (реконструкцию) здания, сведения о предназначении оборудования, указанные изготовителем.

Основываясь на указанных сведениях, суды признали обоснованными требования организации в отношении промышленных вентиляционных систем, которые не относятся к вентиляционным устройствам общесанитарного назначения, а предназначены для обеспечения эксплуатации производственного оборудования и были приобретены налогоплательщиком в процессе размещения производственного оборудования в здании.

Установка этих систем не являлась необходимым условием для эксплуатации здания, они не относятся к сетям и системам инженерно-технического обеспечения здания, в связи с чем не могут быть признаны неотъемлемым элементом объекта недвижимости, подлежащего налогообложению.

В схожем деле налоговым органом по результатам проведенной проверки сделан вывод о необоснованном исключении из налоговой базы ряда объектов основных средств, которые, с точки зрения налоговой инспекции, являются коммуникациями в построенном для налогоплательщика здании гостиницы и подлежат налогообложению как часть недвижимости.

Отказывая в удовлетворении требований налогоплательщика в соответствующей части, суды исходили из того, что такие установленные в здании объекты, как лифты, система охранного освещения и тепловой пункт, относятся к коммуникациям внутри здания, поскольку они предусмотрены проектной документацией и выполняют обслуживающую

функцию по отношению к зданию гостиницы, в том числе обеспечивают возможность ее безопасной эксплуатации в соответствии с требованиями пожарной безопасности. Следовательно, стоимость названных объектов согласно пункту 1 статьи 374, пункту 1 статьи 375 НК РФ должна учитываться при налогообложении здания.

В то же время суды пришли к выводу, что установка ряда объектов обусловлена требованиями гостиничной сети к качеству оказываемых услуг (спутниковое и интерактивное телевидение, системы музыкальной трансляции). Данные объекты не предусмотрены проектом строительства здания гостиницы и не относятся к сетям и системам инженерно-технического обеспечения здания (пункты 20 и 21 части 2 статьи 2 Закона № 384-ФЗ), предназначены для осуществления хозяйственной деятельности общества в здании, введенном в эксплуатацию, в связи с чем суды признали недействительным решение налоговой инспекции в названной части.

5. Сооружение подлежит обложению налогом на имущество организаций, если оно является объектом основных средств и фактически отвечает признакам недвижимости вне зависимости от регистрации прав на данное имущество в государственном реестре.

По итогам проверки налоговый орган пришел к выводу о том, что хозяйственное общество неправомерно не включило в объект налогообложения элеватор, созданный по результатам реконструкции принадлежащего обществу имущественного комплекса.

Не согласившись с выводами налогового органа, общество оспорило принятое им решение в арбитражном суде, указывая, что элеватор не поставлен на кадастровый учет и права на него не зарегистрированы в Едином государственном реестре недвижимости. Согласно уведомлению кадастрового инженера, подготовленному по результатам натурного обследования объекта, элеватор относится к движимому имуществу.

Решением суда первой инстанции, с выводами которого согласился суд апелляционной инстанции и арбитражный суд округа, в удовлетворении заявленных требований отказано по следующим основаниям.

Сооружения облагаются налогом на имущество организаций при условии, что они отвечают критериям объектов основных средств и являются капитальными, то есть имеют несущие конструкции, размещаемые на земельном участке посредством проведения строительных работ (пункт 1 статьи 374 НК РФ, пункт 23 части 2 статьи 2 Закона № 384-

ФЗ).

Как указали суды, элеватор представляет собой сооружение для приема, хранения и обработки зерна. Элеваторы относятся к опасным производственным объектам, проектирование и строительство указанных объектов осуществляется в том числе в соответствии с требованиями ГрК РФ.

Исходя из совокупности представленных доказательств, суды пришли к выводу о том, что фактически обществом на специально возведенном фундаменте на основании разработанного проекта создан комплекс сооружений, который должен рассматриваться в качестве объекта недвижимости, являющегося результатом капитального строительства (абзац первый пункта 1 статьи 130 ГК РФ, пункт 10 статьи 1 ГрК РФ), и который в связи с этим подлежит налогообложению на основании пункта 1 статьи 374 НК РФ.

Отклоняя доводы общества об отсутствии в Едином государственном реестре недвижимости сведений о регистрации прав на элеватор, суды исходили из следующего.

По смыслу пункта 1 статьи 130 ГК РФ вещь признается недвижимостью в силу своих объективных свойств, обеспечивающих прочную связь с землей. По общему правилу государственная регистрация права на вещь не является обязательным условием для признания ее объектом недвижимости, о чем указано в абзаце третьем пункта 38 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23 июня 2015 года № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

Отказ кадастрового инженера в проведении работ (части 1 и 4 статьи 1, пункт 2 части 2 статьи 29¹ Федерального закона от 24 июля 2007 года № 221-ФЗ «О кадастровой деятельности») не исключает обязанности суда по оценке всей совокупности доказательств, подтверждающих наличие (отсутствие) признаков объекта недвижимости, подлежащего налогообложению, в случае возникновения спора. Уведомление кадастрового инженера оценивается судом наряду с иными доказательствами.

В данном случае результаты натурного обследования объекта, проведенного кадастровым инженером, опровергнуты иными доказательствами, представленными налоговым органом в материалы дела, свидетельствующими о наличии у элеватора признаков объекта капитального строительства. В связи с этим суды пришли к выводу о недостоверности

уведомления кадастрового инженера и невозможности разрешения спора только на основании высказанного кадастровым инженером мнения об отсутствии у элеватора признаков недвижимости.

В ином деле арбитражный суд не согласился с позицией налогового органа об отнесении к объекту налогообложения воздушных и кабельных линий, поскольку они не обладали признаками недвижимости, созданной в результате капитального строительства.

В соответствии с пунктом 10² статьи 1 ГрК РФ сооружения, которые не имеют прочной связи с землей и конструктивные характеристики которых позволяют осуществить их перемещение и (или) демонтаж и последующую сборку без несоразмерного ущерба назначению и без изменения основных характеристик строений, сооружений (в том числе киосков, навесов и других подобных строений, сооружений), признаются некапитальными сооружениями.

Такие сооружения не формируют объект налогообложения по налогу на имущество организаций, поскольку не отвечают признакам недвижимости (пункт 1 статьи 11, пункт 1 статьи 374 НК РФ).

Как установлено судом, воздушные линии возведены с применением деревянных и (или) железобетонных стоек без создания специальных фундаментов.

В отношении кабельных линий судом установлено, что их прокладка в земле осуществлена методом, который состоит в помещении кабеля в специальные футляры, обеспечивающие защиту от повреждения и выступающие принадлежностью (частью) соответствующей кабельной линии. Такой метод прокладки кабельной линии сохраняет возможность ее перемещения без несоразмерного ущерба назначению.

Все спорные объекты, в отношении которых налоговым органом сделан вывод о необходимости их налогообложения, созданы без получения разрешения на их строительство, поскольку не являлись объектами капитального строительства.

Поскольку налогоплательщиком представлены доказательства того, что спорные объекты создавались как некапитальные сооружения (пункт 10² статьи 1 ГрК РФ), суд сделал правильные выводы о том, что общество правомерно отнесло спорные объекты к объектам движимого имущества с учетом определенных для них кодов ОКОФ, а у налогового органа отсутствовали основания для квалификации указанных объектов как недвижимости, облагаемой согласно пункту 1 статьи 374 НК РФ.

6. Сооружение, предназначенное для использования в производственной деятельности, признается объектом налогообложения в целом со всем оборудованием, обеспечивающим его функционирование.

По результатам проверки налоговый орган пришел к выводу о том, что общество необоснованно исключило из состава имущества, облагаемого налогом на имущество организаций, технологические трубопроводы, используемые в производственной деятельности налогоплательщика, связанной с переработкой нефтепродуктов.

По мнению инспекции, технологические трубопроводы не могут быть исключены из объекта налогообложения, поскольку их расположение на эстакадах и постаментах, являющихся объектами недвижимости, определено на стадии проектирования и строительства предприятия, закреплено в паспортах трубопроводов.

Допущенное нарушение послужило основанием для принятия инспекцией решения, которым обществу начислена недоимка по налогу, соответствующие суммы пени и штрафа, предусмотренного статьей 122 НК РФ.

Арбитражные суды трех инстанций, признавая законным решение инспекции и отклоняя доводы налогоплательщика о необходимости квалификации спорных объектов в качестве движимого имущества, не подлежащего налогообложению, указали следующее.

Исходя из положений пункта 23 части 2 статьи 2 Закона № 384-ФЗ к сооружениям относятся результаты строительства, представляющие собой линейные строительные системы, имеющие наземную, надземную и (или) подземную части, состоящие из несущих, а в отдельных случаях и ограждающих строительных конструкций.

В пояснениях к группировке «Сооружения» Общероссийского классификатора основных фондов отмечено, что объектом, выступающим как сооружение, является каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющими с ним единое целое. В частности, эстакада включает фундамент, опоры, пролетные строения, настил, пути по эстакаде, ограждения.

В связи с указанным, если сооружение становится таковым исключительно в совокупности с оборудованием и иными устройствами,

непосредственным образом обеспечивающими его функционирование, объектом налогообложения должно признаваться все сооружение в целом, а не только его несущие или ограждающие конструкции.

Из материалов дела следовало, что технологические трубопроводы предназначены для связи сооружений предприятия между собой внутри площадки комплекса, а именно для обеспечения комплекса сырьем и энергоресурсами (воздухом, азотом, водой, паром, топливом, электроэнергией и т. д.).

Принадлежащие налогоплательщику трубопроводы проектировались и возводились в составе объектов капитального строительства в соответствии с разрешительной и проектной документацией, которой предусматривалось создание постаментов и эстакад технологических трубопроводов – многоярусных сооружений на монолитных железобетонных основаниях (фундаментах) с оборудованием, предназначенным для обеспечения передачи сырья и энергоресурсов.

Поскольку технологические трубопроводы являются сооружениями, созданными в результате строительства, имеют прочную связь с землей посредством специально возведенных фундаментов – эстакад (опор и постаментов), то на основании пункта 1 статьи 374 НК РФ данные объекты подлежат налогообложению со всеми установленными на них устройствами, включая оборудование, необходимое для выполнения трубопроводом своих функций.

В другом деле налоговый орган по результатам проведенной проверки пришел к выводу о необоснованном исключении обществом из налоговой базы основных средств, представляющих собой волоконно-оптические линии связи, поскольку указанные объекты являются объектами недвижимости – линейно-кабельными сооружениями связи.

Не согласившись с доначислениями, произведенными по итогам налоговой проверки, общество оспорило решение инспекции в арбитражном суде.

Решением суда заявленные требования удовлетворены.

В пояснениях к группировке «Сооружения» Общероссийского классификатора основных фондов указано, что оборудование, установленное на сооружении, не входит в состав сооружения и классифицируется в соответствующих группировках машин и оборудования (например, оборудование связи (антенны, электрическое оборудование), установленное на вышках сотовой связи).

Следовательно, если оборудование имеет самостоятельное предназначение, то сам по себе способ установки (монтажа) оборудования вместе с сооружением не означает, что они образуют один объект налогообложения.

При рассмотрении дела судами установлено, что основные средства налогоплательщика образованы из движимого имущества – оптического кабеля и оконечных аппаратов (передающих и приемных). Для подвеса кабеля и оборудования используются элементы линий энергопередач и трансформаторных подстанций, которые приспособлены для размещения волоконно-оптических линий связи.

Таким образом, способ установки кабеля и его размещения на воздушных линиях электропередач и в трансформаторных подстанциях не предполагает возникновения какой-либо неразрывной связи между ними.

С учетом того, что какие-либо объекты недвижимости при прокладке волоконно-оптических линий связи налогоплательщиком не создавались и волоконно-оптическое коммуникационное оборудование не предназначалось для обеспечения функционирования сооружений, на которых эти линии размещены, у налогового органа отсутствовали предусмотренные пунктом 1 статьи 374 НК РФ основания для вывода о необходимости налогообложения спорных объектов.

7. Формирование объекта основных средств, подлежащего налогообложению, определяется юридически значимыми свойствами имущества и не может зависеть от усмотрения налогоплательщика.

По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу о необоснованном учете налогоплательщиком палубных кранов в виде отдельных инвентарных объектов основных средств (движимого имущества), не подлежащих налогообложению.

С точки зрения инспекции, затраты на приобретение кранов должны быть включены в первоначальную стоимость самоподъемной плавучей буровой установки, на которой эти краны установлены и которая относится согласно абзацу второму пункта 1 статьи 130 ГК РФ к объектам недвижимости и, следовательно, подлежит налогообложению.

Соглашаясь с выводами инспекции и отказывая в удовлетворении заявления налогоплательщика, суды указали следующее.

На основании пункта 1 статьи 374 НК РФ к объектам налогообложения

для российских организаций относится имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Действующим порядком ведения бухгалтерского учета (пункт 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства») предусмотрено, что единицей учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Следовательно, формирование инвентарного объекта как единицы бухгалтерского учета, подлежащей налогообложению, не может определяться усмотрением налогоплательщика. Инвентарный объект должен представлять собой единицу учета основных средств, которая обладает самостоятельными эксплуатационными возможностями.

Из материалов дела следовало, что закупленное налогоплательщиком оборудование является кранами специального назначения, которые предназначены для эксплуатации на буровых платформах.

Краны приобретены для модернизации принадлежащей обществу самоподъемной плавучей буровой установки (замены ранее установленных кранов). Технической возможности самостоятельного функционирования кранов вне буровой установки не имеется. В отсутствие спорного оборудования также невозможна эксплуатация буровой установки.

Поскольку краны подлежали учету в составе плавучей буровой установки как ее части, налоговый орган пришел к обоснованному выводу о наличии оснований, предусмотренных пунктом 1 статьи 374, пунктом 1 статьи 375 НК РФ, для включения стоимости кранов в налоговую базу по налогу на имущество организаций.

8. Оборудование, входящее в состав обособленного имущественного комплекса, исключается из налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций, если правила бухгалтерского учета допускают возможность принятия такого оборудования в качестве отдельного инвентарного объекта, а налоговый орган не опроверг правильность его включения в соответствующую амортизационную группу.

По результатам проверки налоговой инспекцией приняты решения о доначислении обществу за соответствующие отчетные периоды недоимки по налогу на имущество организаций в связи с необоснованным исключением из объекта налогообложения основных средств, поставленных на учет после окончания капитального строительства – возведения парогазового энергоблока на площадке гидроэлектростанции (ГЭС).

Имущество, входящее в состав энергоблока, принято налогоплательщиком к бухгалтерскому учету в качестве самостоятельных объектов основных средств. Однако ряд объектов (компрессоры, котлы, баки и др.) квалифицирован инспекцией как один объект (обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов) и отнесен к недвижимому комплексу ГЭС.

Считая решения налогового органа незаконными, общество обратилось в арбитражный суд с требованием о признании их недействительными.

Рассматривая спор, арбитражные суды трех инстанций пришли к выводу о том, что спорные объекты основных средств подлежат налогообложению, поскольку оборудование, входящее в состав энергоблока ГЭС, является конструктивно, технологически взаимосвязанным.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов по следующим основаниям.

С учетом отсылки к правилам бухгалтерского учета, содержащейся в пункте 1 статьи 374 НК РФ, для целей определения объекта налогообложения должно приниматься во внимание, каким образом определяется единица бухгалтерского учета основных средств в соответствии с действующим порядком учета.

Допуская объединение нескольких объектов основных средств в один инвентарный объект (комплекс конструктивно сочлененных предметов), правила бухгалтерского учета в то же время устанавливают, что в случае

наличия у одного объекта нескольких частей каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект при существенном отличии стоимости и сроков полезного использования частей от стоимости и срока полезного использования объекта в целом (пункт 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»).

Таким образом, объекты, не подлежащие учету в составе комплекса конструктивно сочлененных предметов (требующие периодического обновления в силу существенно меньшего срока предполагаемой эксплуатации в сравнении со сроком полезного использования всего сооружения и (или) не вносящие существенного вклада в стоимость соответствующего комплекса), не облагаются налогом на имущество организаций.

При рассмотрении спора общество приводило доводы о том, что машины и оборудование, принятые к бухгалтерскому учету в качестве отдельных инвентарных объектов основных средств, предназначены для осуществления производства – выработки электрической и тепловой энергии, а не для обслуживания зданий и сооружений.

Признанные единым имуществом инвентарные объекты основных средств имеют разные сроки полезного использования, оборудование распределено по разным амортизационным группам.

Налоговый орган не доказал наличие оснований для учета спорных объектов в составе зданий и сооружений, в том числе в оспариваемых решениях не привел выводов о неправильной классификации налогоплательщиком какого-либо из спорных объектов в качестве машин и оборудования по соответствующим кодам ОКОФ, не представил доказательства того, что сроки полезного использования спорных объектов сопоставимы со сроками полезного использования соответствующих сооружений.

Поскольку общество подтвердило правомерность учета спорных объектов как самостоятельных инвентарных объектов основных средств в составе машин и оборудования, а налоговый орган не опроверг правильность учета объекта, вывод судов о законности оспариваемых решений инспекции не может быть признан обоснованным.

В схожем деле налоговый орган пришел к выводу о занижении хозяйственным обществом налоговой базы по налогу на имущество организаций в отношении различного оборудования (водогрейные котлы, насосы, электроагрегаты, распределительные устройства и т.п.),

приобретенного налогоплательщиком в рамках реализации инвестиционного проекта по созданию энергоцентра «мини-ТЭС».

Арбитражные суды трех инстанций поддержали выводы налогового органа и отказали в удовлетворении требования общества об оспаривании доначислений, произведенных по итогам налоговой проверки, поскольку исходили из необходимости отнесения всего оборудования энергоцентра к недвижимому имуществу.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации признала выводы судов ошибочными и указала следующее.

В обоснование довода о том, что спорные объекты подлежат обложению налогом на имущество организаций, налоговый орган сослался на заключение эксперта, подготовленное в порядке статьи 95 НК РФ, согласно которому между всеми составными частями энергоцентра и входящими в него вещами имеются технологические, технические, функциональные взаимосвязи. Однако сделанные в данном заключении выводы могли иметь значение для гражданско-правового спора, но не согласуются с нормативным регулированием в сфере налогообложения.

Из установленных судами обстоятельств не следует, что спорные объекты основных средств предназначены для обслуживания здания энергоцентра. Напротив, по доводам общества все спорные объекты предназначены для производства электро- и теплоэнергии и холода, то есть относятся к производственному оборудованию, а здание энергоцентра предназначено для обеспечения процесса производства энергии.

Налоговый орган не опроверг доводы общества о правомерности учета спорных объектов в качестве самостоятельных инвентарных объектов в составе машин и оборудования согласно правилам бухгалтерского учета (пункт 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»), не представил доказательства того, что сроки полезного использования спорных объектов сопоставимы со сроками полезного использования котельной.

При таких обстоятельствах выводы судов о законности произведенных налоговым органом доначислений сделаны без учета всей совокупности юридически значимых обстоятельств, подлежащих проверке.

9. Подземные горные выработки, созданные в результате ведения горных работ и используемые в производственной деятельности горнодобывающего предприятия, по общему правилу формируют объект налогообложения.

По результатам налоговой проверки налоговый орган пришел к выводу о допущенном налогоплательщиком занижении налоговой базы по налогу на имущество организаций на стоимость объектов основных средств – сооружений шахты, используемых в основной деятельности общества по добыче полезных ископаемых.

Отказывая в удовлетворении требования налогоплательщика, суды признали обоснованной позицию налогового органа, исходя из следующего.

Сооружения для горнодобывающей, добывающей и обрабатывающей промышленности в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов являются основными фондами и, следовательно, подлежат налогообложению согласно пункту 1 статьи 374 НК РФ, если относятся к недвижимости.

Горные выработки по общему правилу являются сооружениями, предназначенными для выполнения основных и вспомогательных функций горного предприятия, таких как транспортирование, в том числе подъем полезного ископаемого на поверхность, транспортирование людей, оборудования, вентиляция и т. д.

Подземная горная выработка, обслуживающая шахту в течение всего срока работы горного предприятия или значительной части этого срока, предназначенная для вскрытия или подготовки месторождения или его части, проводимая за счет капитальных вложений и числящаяся на балансе основных фондов предприятия, признается капитальной выработкой³.

В связи с этим по общему правилу горная выработка подлежит налогообложению на основании пункта 1 статьи 374 НК РФ, если она представляет собой искусственное сооружение в недрах, созданное в результате ведения горных работ и предназначенное для обеспечения постоянного функционирования шахты в течение срока ее предполагаемой эксплуатации.

В отношении горных выработок не применимо исключение из объекта

³ ГОСТ Р 57719-2017. Национальный стандарт Российской Федерации. Горное дело. Выработки горные. Термины и определения (утвержден и введен в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 26 сентября 2017 года № 1247-ст).

налогообложения, предусмотренное подпунктом 1 пункта 4 статьи 374 НК РФ, поскольку освобождаются от обложения налогом на имущество организаций не любые природные ресурсы, а лишь те, которые могут быть использованы при осуществлении хозяйственной и иной деятельности в качестве источников энергии, продуктов производства и предметов потребления.

Сооружения (инженерно-строительные объекты), используемые в производственной деятельности горнодобывающего предприятия с целью выполнения тех или иных технических функций, не могут быть квалифицированы в качестве объектов природопользования для целей налогообложения, поскольку относятся к антропогенным объектам, а не к природным ресурсам, свободным от налогообложения.

Из материалов дела следовало, что налогоплательщиком при ведении горных работ созданы сооружения, необходимые для эксплуатации шахты и обеспечивающие добычу угля, в связи с чем суд пришел к выводу о том, что такие сооружения подлежат налогообложению, и отказал в удовлетворении требования об оспаривании доначислений, произведенных налоговым органом по результатам проверки.

В другом деле суды не согласились с доводами налогового органа о необходимости отнесения горных выработок к объектам основных средств, не усмотрев капитального характера в произведенных налогоплательщиком работах.

Изучив проект строительства шахты и иные доказательства, суды установили, что налогоплательщиком не создавались капитальные горные выработки. Спорные объекты (монорельсовые дороги, насосные агрегаты, крепи линейного типа и т.п.) предназначены для непродолжительного использования.

Перевод горно-подготовительных выработок в состав капитальных возможен с обязательной разработкой проекта, что должно сопровождаться внесением изменений в проект строительства шахты или технологический проект. Однако таких обстоятельств (внесение изменений в проект) налоговым органом не установлено.

С учетом указанных обстоятельств у налогового органа отсутствовали основания для доначисления налога в отношении стоимости горно-подготовительных работ, проведенных недропользователем.

10. Объекты внешнего благоустройства территории и иные неотделимые улучшения земельного участка (замошение, покрытие) по общему правилу налогом на имущество организаций не облагаются.

По результатам выездной налоговой проверки налоговым органом принято решение о привлечении хозяйственного общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу к уплате в бюджет доначислен налог на имущество организаций, пени и штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Основанием для доначисления соответствующих сумм послужил вывод инспекции о том, что обществом в нарушение пункта 1 статьи 374 НК РФ в объект налогообложения не включены основные средства – площадки для размещения сооружений, обеспечивающих добычу природных ископаемых.

Решением суда первой инстанции, с выводами которого согласились суд апелляционной инстанции и арбитражный суд округа, обществу отказано в признании недействительным решения налогового органа, поскольку спорные площадки выполняют вспомогательную функцию для размещенных на месторождении сооружений и, следовательно, подлежат обложению налогом на имущество организаций.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов по следующим основаниям.

В силу подпункта 1 пункта 4 статьи 374 НК РФ земельные участки не признаются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

По смыслу закона улучшение земельного участка, состоящее в приспособлении его для удовлетворения нужд лиц, пользующихся участком, признается неотъемлемой частью этого земельного участка. Возникновение самостоятельного объекта может иметь место, если выполненные работы привели к появлению на земельном участке объекта недвижимого имущества, отличного от собственно самого участка.

Улучшения земельного участка, необходимые для использования этого участка по назначению, по общему правилу не подлежат обложению налогом на имущество организаций, поскольку не формируют самостоятельного объекта гражданских прав, отличного от земельного участка, и в

соответствии с правилами бухгалтерского учета их стоимость не включается в стоимость возводимых на земельном участке сооружений капитального характера.

Согласно материалам дела кустовая площадка представляет собой ограниченную территорию месторождения, на которой подготовлена специальная площадка для размещения группы скважин, нефтегазодобывающего оборудования, служебных и бытовых помещений и т. п.

Созданное покрытие кустовых площадок обеспечивает ровную и твердую поверхность для расположенных на ней объектов нефтепромысла, но не обладает самостоятельными полезными свойствами, а лишь улучшает полезные свойства земельного участка, на котором оно находится.

По окончании аренды земельных участков общество будет обязано провести работы по рекультивации нарушенных земель, в рамках осуществления которых все находящиеся на участках сооружения должны быть демонтированы, а земельные участки покрыты слоем почвы, пригодным для роста деревьев, вырубленных при разработке месторождения.

Приведенные обстоятельства свидетельствуют о том, что обществом понесены затраты в целях улучшения качественного состояния земельных участков, не образующих в силу подпункта 1 пункта 4 статьи 374 НК РФ объект налогообложения по налогу на имущество организаций, в связи с чем выводы судов о правомерности решения налогового органа не могут быть признаны правильными.

В схожем деле суды не согласились с позицией налогового органа о необходимости уплаты налога на имущество организаций в отношении асфальтовых площадок, созданных налогоплательщиком на своей территории и используемых для размещения транспортных средств, и указали следующее.

В соответствии с законодательством неотделимые улучшения земельного участка (замощение, покрытие и др.) не признаются объектами капитального строительства и, следовательно, по общему правилу не формируют объект налогообложения по налогу на имущество организаций (пункт 1 статьи 11, пункт 1 статьи 374 НК РФ, пункт 10 статьи 1 ГрК РФ).

Покрытие асфальтом земельного участка, по сути, представляет собой способ его благоустройства, позволяющий использовать земельный участок для целей размещения на нем транспортных средств, и, таким образом, не приводит к возникновению иного (отдельного) объекта налогообложения.

С учетом того, что недвижимость в виде земельных участков исключена из объекта налогообложения по налогу на имущество организаций (подпункт 1 пункта 4 статьи 374 НК РФ), у налогового органа отсутствовали основания для доначисления указанного налога.

11. Налоговый орган вправе определить налоговую базу исходя из документально подтвержденных сведений о рыночной стоимости имущества, если установит, что оно приобретено налогоплательщиком у взаимозависимого лица по цене, существенно отличающейся от рыночной стоимости, и (или) отраженная в бухгалтерском учете стоимость полученного имущества является заведомо недостоверной.

По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу занижении хозяйственным обществом налоговой базы в отношении здания, приобретенного обществом у взаимозависимого с ним лица, поскольку договорная цена объекта недвижимости существенно занижена относительно его рыночной стоимости.

Не согласившись с решением налогового органа, общество оспорило его в арбитражном суде.

Решением суда первой инстанции, с выводами которого согласились суд апелляционной инстанции и арбитражный суд округа, в удовлетворении требований общества отказано в силу следующего.

По общему правилу налоговая база при исчислении налога на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (пункт 1 статьи 375 НК РФ), и такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации (пункт 3 статьи 375 НК РФ).

Действующим порядком ведения бухгалтерского учета предусмотрено, что в случае приобретения основных средств за плату их оценка в бухгалтерском учете производится, исходя из суммы, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу (пункты 7 и 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», пункт 12 ФСБУ 6/2020 «Основные средства», пункт 9 и подпункт «а» пункта 10 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»).

Таким образом, для целей исчисления налога в отношении имущества, как правило, принимается во внимание договорная цена имущества,

по которой оно было приобретено налогоплательщиком, за исключением объектов недвижимости, в отношении которых согласно статье 378² НК РФ налоговая база определяется по кадастровой стоимости.

В то же время законодательство о налогах и сборах исходит из недопустимости искажения сведений об объектах налогообложения и уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате такого искажения (пункт 1 статьи 54¹ НК РФ).

Об искажении сведений об объекте налогообложения по налогу на имущество организаций может свидетельствовать многократное занижение стоимости имущества относительно рыночного уровня при совершении сделки между взаимозависимыми лицами, поскольку в отношениях таких лиц согласно пункту 1 статьи 105¹ НК РФ признается наличие риска манипулирования ценой сделки.

Следовательно, если имущество приобретено налогоплательщиком у взаимозависимого лица по цене, существенно отличающейся, в том числе многократно, от рыночной, налоговый орган вправе сделать вывод о несоответствии отраженной в учете операции ее действительному экономическому смыслу и на основании пункта 1 статьи 54¹ НК РФ определить налоговую базу, исходя из документально подтвержденных сведений о рыночной стоимости имущества.

Данная правовая позиция согласуется с разъяснениями, содержащимися в пункте 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V¹ и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16 февраля 2017 года, которые применимы также в отношении налога на имущество организаций.

Из материалов дела следовало, что налогоплательщиком приобретено здание на основании соглашения, заключенного с его дочерним обществом, которое, согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 105¹ НК РФ, признается взаимозависимым лицом.

Здание принято к учету налогоплательщиком по цене 2,8 млн рублей, указанной в соглашении, и с такой стоимостью учтено при расчете налоговой базы по налогу на имущество организаций. По результатам экспертизы, проведенной в ходе налоговой проверки, установлено, что рыночная стоимость здания на дату его приобретения составляла 42 млн рублей.

Принимая во внимание, что договорная цена объекта недвижимости

многократно занижена относительно уровня цен, по которым сделка в отношении этого имущества могла быть заключена между обычными участниками оборота, суды согласились с доводами налогового органа о допущенном налогоплательщиком искажении стоимости объекта налогообложения при принятии здания к учету.

Суды отклонили доводы общества о том, что в данном случае фактически имело место перераспределение имущества между основным и дочерним обществами (корпоративные отношения, состоящие в возврате капитала, оформлены гражданско-правовым договором), поскольку вопреки позиции общества стоимость имущества, отраженная в бухгалтерском учете, должна быть достоверной и в случаях, когда передача имущества имеет корпоративные основания (пункт 1 статьи 13 Закона о бухгалтерском учете).

В связи с этим налоговый орган в соответствии с пунктом 1 статьи 54¹ НК РФ был вправе произвести соответствующую корректировку налоговой базы вне зависимости от основания приобретения имущества.

В другом деле налоговый орган доначислил налог хозяйственному обществу, установив, что подлежащее налогообложению имущество (объект основных средств) внесено в его уставный капитал участником общества, но согласованная участниками оценка стоимости имущества, исходя из которой оно принято к учету (418 млн рублей), существенно занижена относительно действительной (рыночной) стоимости (642 млн рублей).

Оспаривая решение налогового органа в арбитражном суде, общество указывало, что законодательство исключает возможность завышения стоимости имущества, полученного от участника, но не содержит запрета на установление стоимости имущества в меньшем размере, чем определено независимым оценщиком.

Решением суда, с выводами которого согласились суд апелляционной инстанции и арбитражный суд округа, в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения налогового органа отказано по следующим основаниям.

По смыслу пункта 1 статьи 375 НК РФ и пункта 1 статьи 13 Закона о бухгалтерском учете исчисление налоговой базы по налогу на имущество организаций должно производиться на основании достоверных сведений о стоимости объектов основных средств.

Для случаев внесения неденежного вклада в уставный капитал хозяйственного общества законодательством предусмотрено проведение денежной оценки такого вклада независимым оценщиком, которая

утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно (пункт 2 статьи 66² ГК РФ, пункт 2 статьи 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 года № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Действующим порядком ведения бухгалтерского учета предусмотрено, что первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (пункт 12 Положения по бухгалтерскому учету 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10 декабря 2002 года № 126н).

Таким образом, законодательство не допускает возможность неравной оценки экономически равных вкладов участников хозяйственного общества, в связи с чем внесенное в уставный капитал имущество должно облагаться налогом исходя из его рыночной стоимости, установленной независимым оценщиком.

Принимая во внимание, что имущество отражено в учете общества по заведомо заниженной стоимости, суды пришли к выводу о том, что у налогового органа имелись основания для доначисления налога.

12. Проценты по долговым обязательствам включаются в налоговую базу при исчислении налога на имущество организаций в той части, в какой заемные средства использовались налогоплательщиком на приобретение (создание) объектов основных средств, подлежащих налогообложению.

По результатам налоговой проверки инспекцией установлено, что хозяйственным обществом ведется деятельность по разработке месторождения, включая строительство горно-обогательного комбината, основным источником финансирования которой выступали полученные от участников общества займы. Налоговый орган пришел к выводу о том, что налогоплательщик необоснованно не включил в первоначальную стоимость построенных объектов проценты, начисленные в период строительства по долговым обязательствам, что привело к неполной уплате налога на имущество организаций.

Не согласившись с решением инспекции о доначислении налога, общество оспорило его в арбитражном суде.

Решением суда заявленные обществом требования удовлетворены частично по следующим основаниям.

Исходя из пунктов 1 и 3 статьи 375 НК РФ при расчете налога на имущество первоначальная стоимость основных средств формируется по установленным правилам бухгалтерского учета.

Исходя из пунктов 7 и 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 года № 107н, проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежат включению в стоимость инвестиционного актива, если они непосредственно связаны с приобретением, сооружением и (или) изготовлением этого актива. Под инвестиционным активом при этом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита).

Таким образом, законодательство предусматривает увеличение стоимости объекта основных средств, отвечающего критериям инвестиционного актива, на сумму процентов по полученным займам (кредитам) в той части, в какой заемные средства использовались на его приобретение (создание). Если такой объект основных средств подлежит налогообложению, то соответствующая сумма процентов учитывается при определении налоговой базы.

Из материалов дела следовало, что общество осуществляло поэтапное строительство и ввод в эксплуатацию горно-обогательного комбината. Фактическим источником финансирования строительства являлись займы, полученные от участников общества.

Из представленного обществом расчета следовало, что спорные займы лишь в определенной части были направлены на создание объектов капитального строительства, а в остальной части использовались на другие нужды.

При таком положении у налогового органа отсутствовали основания для доначисления налога, исходя из всей суммы процентов, начисленных по долговым обязательствам общества, в связи с чем решение налогового органа в соответствующей части признано судом недействительным.

13. Наличие в государственном реестре записи об объекте недвижимости не подтверждает наличие обязанности по уплате налога, если налогоплательщиком доказано, что объект недвижимости фактически прекратил свое существование (утратил физические свойства), в том числе в результате сноса или разрушения.

По результатам проверки представленной хозяйственным обществом декларации по налогу на имущество организаций налоговым органом принято решение о доначислении недоимки в связи с необоснованным исключением из расчета налога недвижимого имущества (здания), в отношении которого в Едином государственном реестр недвижимости имелась запись о его принадлежности налогоплательщику.

Не согласившись с решением налогового органа, общество оспорило его в арбитражном суде, указывая на фактическое отсутствие у него объекта недвижимости в спорном налоговом периоде по причине его сноса и на обусловленное этим списание объекта с бухгалтерского учета.

Решением суда, с выводами которого согласился суд апелляционной инстанции и арбитражный суд округа, в удовлетворения заявления общества отказано, поскольку, с точки зрения судов, до регистрации прекращения права собственности на объект недвижимости в государственном реестре общество обязано учитывать данный объект недвижимости в качестве основного средства в целях налогообложения по налогу на имущество.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила состоявшиеся по делу судебные акты и удовлетворила заявленное требование, указав следующее.

Законодательство о налогах и сборах связывает обязанность по исчислению и уплате налога на имущество организаций с наличием у налогоплательщика реально существующих объектов недвижимости, способных приносить экономические выгоды его владельцу и потому признаваемых частью активов налогоплательщика – объектами основных средств (пункт 1 статьи 374 НК РФ).

Уплата налога со стоимости недвижимости выступает в этом случае одной из составляющих бремени содержания имущества, которое возлагается на собственника, а само по себе наличие в государственном кадастровом учете сведений об объекте недвижимости и его принадлежности налогоплательщику не может служить основанием для взимания налога при отсутствии облагаемого имущества в действительности.

Отказывая в удовлетворении требований общества, суды не приняли во внимание, что право на вещь не может существовать в отсутствие самой вещи. На основании пункта 1 статьи 235 ГК РФ и с учетом разъяснений, данных пункте 38 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23 июня 2015 года № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», в случае сноса объекта недвижимости право собственности на него прекращается по факту уничтожения (утраты физических свойств) имущества.

В подтверждение отсутствия (сноса) объекта налогообложения налогоплательщиком представлен акт, составленный кадастровым инженером и вошедший в пакет документов, на основании которых впоследствии сведения о здании были исключены из Единого государственного реестра недвижимости. То обстоятельство, что в спорном налоговом периоде здание физически не существовало, налоговым органом не оспаривалось ни в ходе проведения налоговой проверки, ни в рамках судебного разбирательства. Достоверность составленного кадастровым инженером акта не опровергнута.

При таких обстоятельствах произведенное налоговым органом доначисление налога на имущество организаций не может быть признано правомерным.

В другом деле суды согласились с позицией инспекции о сохранении у налогоплательщика обязанности по уплате налога на имущество организаций за период до составления кадастровым инженером акта, подтверждающего снос имущества, исходя из следующего.

Согласно пункту 4¹ статьи 382 НК РФ (введен в действие Федеральным законом от 2 июля 2021 года № 305-ФЗ) в отношении объекта налогообложения, прекратившего свое существование в связи с его гибелью или уничтожением, исчисление налога прекращается с 1-го числа месяца гибели или уничтожения такого объекта на основании заявления о его гибели или уничтожении, представленного налогоплательщиком в налоговый орган по своему выбору. С указанным заявлением налогоплательщик вправе представить документы, подтверждающие факт гибели или уничтожения объекта налогообложения.

Поскольку законодательством о налогах и сборах не установлено иное, при оценке факта прекращения существования объекта налогообложения может быть принят во внимание не только акт обследования, составленный

кадастровым инженером (часть 1 статьи 23 Федерального закона от 13 июля 2015 года № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости»), но и иные доказательства.

В частности, могут быть учтены документы, составление которых при сносе объекта капитального строительства предусмотрено градостроительным законодательством (статья 55³¹ ГрК РФ) и иными нормативными правовыми актами, договоры с организациями, осуществлявшими снос объекта, если в своей совокупности эти доказательства позволяют сделать бесспорный вывод об утрате физических свойств объектом недвижимости именно в спорном налоговом (отчетном) периоде и подтверждают правильность определения даты списания объекта основных средств в налоговом учете (пункт 1 статьи 54 НК РФ).

Из материалов дела следовало, что акт обследования составлен кадастровым инженером в одном из последующих налоговых (отчетных) периодов (2022 год), а не в спорный период (2020 год). При этом налогоплательщик не обращался в органы строительного надзора с уведомлением о планируемом сносе объекта капитального строительства в 2020 году, не уведомлял о завершении сноса объекта в соответствии с градостроительными правилами.

При таких обстоятельствах суды пришли к выводу о том, что документы бухгалтерского учета о списании объекта основных средств – здания с учета, составленные самим налогоплательщиком, но не имеющие объективного подтверждения иными доказательствами, не могут служить основанием для вывода о прекращении обязанности по уплате налога за спорный налоговый период.

14. В случае приобретения имущества с нарушением закона, в том числе на основании сделки, признанной недействительной, налог уплачивается той стороной сделки, которая владела этим имуществом и использовала его в хозяйственной деятельности.

Налоговым органом по результатам проведенной проверки принято решение о доначислении хозяйственному обществу недоимки по налогу на имущество организаций соответствующих сумм пени и штрафа в связи с необоснованным исключением из расчета налога недвижимого имущества (нежилых помещений), которое в спорный период было передано автономной некоммерческой организации, осуществляющей

образовательную деятельность (институт).

Обосновывая произведенные доначисления, налоговый орган сослался на результаты рассмотрения судами ряда споров между обществом и институтом, согласно которым собственником помещений является общество, а закрепление прав в отношении спорных помещений за институтом проведено с нарушением закона, поскольку общество не являлось учредителем института и в соответствии с пунктом 3 статьи 123²⁴ ГК РФ не могло передать права на имущество этому учреждению.

Не согласившись с доначислениями, общество оспорило решение налогового органа в арбитражном суде.

Суд первой инстанции признал обоснованными выводы налогового органа, в связи с чем принял решение об отказе в удовлетворении требований общества в части оспаривания недоимки, пени и штрафа за неуплату налога.

Суд апелляционной инстанции принял во внимание, что помещения в спорный период учитывались в качестве объектов основных средств и фактически использовались институтом, а не обществом, в связи с чем отменил решение суда и удовлетворил требования налогоплательщика.

Арбитражный суд кассационной инстанции отменил постановление суда апелляционной инстанции, оставив в силе решение суда первой инстанции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила постановление арбитражного суда кассационной инстанции и оставила в силе постановление суда апелляционной инстанции, приведя следующие основания.

Для публичных целей налогообложения по общему правилу именно лицо, обладающее зарегистрированным правом на имущество, должно рассматриваться в качестве субъекта налогообложения, поскольку в силу пункта 6 статьи 8¹ ГК РФ лицо, которое указано в государственном реестре в качестве правообладателя, признается таковым, пока в установленном законом порядке в реестр не внесена запись об ином.

Возложение обязанности по уплате налога в соответствии со сведениями, отраженными в государственном реестре, как правило, отвечает экономическому основанию налога на имущество, предполагающему, что бремя уплаты налога возлагается на лицо, которое имеет возможность извлечения экономических выгод из использования объекта основных средств как своего актива.

Возложение налоговой обязанности на собственника, лишенного возможности использовать принадлежащее ему имущество в силу противоправных действий лица, внесшего сведения о своем праве на имущество в государственный реестр, напротив, не обеспечивало бы равного и экономически оправданного распределения налогового бремени между участниками оборота в зависимости от их имущественной способности к уплате налога, формировало бы неправильные финансовые стимулы поведения участников оборота (пункты 1 и 3 статьи 3 НК РФ).

Как следовало из материалов дела, права на спорные помещения были зарегистрированы за институтом незаконно – в отсутствие волеизъявления собственника.

Однако это обстоятельство не могло служить основанием для освобождения института от обязанности по уплате налога и возложения обязанности по уплате налога на общество, поскольку допущенное нарушение не являлось препятствием для использования помещений в уставной (образовательной) деятельности института, извлечения выгоды при ее ведении, в то время как общество названной возможности было лишено.

Налоговым органом не представлены доказательства, которые бы свидетельствовали о том, что общество использовало спорные помещения в своей деятельности и (или) имело возможность извлечения выгоды до окончания судебных разбирательства по вопросу принадлежности помещений. При таком положении является правомерным вывод суда апелляционной инстанции о том, что именно институт должен признаваться плательщиком налога в отношении спорных помещений.

В другом деле суды признали незаконным сообщение налогового органа об исчисленных хозяйственному обществу суммах налога на имущество организаций в отношении ряда объектов недвижимости (пункт 6 статьи 386 НК РФ), права на которые, согласно информации, полученной налоговым органом из Единого государственного реестра, в спорный налоговый период были зарегистрированы за обществом.

Из материалов дела следовало, что объекты недвижимости приобретены обществом на публичных торгах и приняты от продавца по актам приема-передачи. Впоследствии вступившим в законную силу решением суда торги признаны недействительными, в порядке применения последствий их недействительности на общество возложена обязанность по возврату имущества.

К началу налогового периода, указанного в сообщении налогового органа, спорные объекты фактически возвращены продавцу, который стал использовать недвижимость в своих коммерческих целях, а именно начал сдавать помещения в аренду. Охрана объектов недвижимости также осуществляется продавцом, доступ сотрудников общества на объект отсутствовал.

Как указано судами, по смыслу пункта 1 статьи 54 НК РФ налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции. Следовательно, внесение в Единый государственный реестр недвижимости записи о принадлежности организации права на имущество на основании совершенной налогоплательщиком сделки не является безусловным основанием для возложения на такое лицо обязанности по уплате налога, если сделка, послужившая основанием для государственной регистрации права является (признана) недействительной, а имущество возвращено другой стороне сделки, в связи с чем более не находится во владении и пользовании организации.

Согласно материалам дела фактическое владение и пользование недвижимым имуществом осуществлял продавец, обладавший правом собственности на указанное недвижимое имущество, подтвержденным вступившим в законную силу судебным актом.

При таких обстоятельствах суды пришли к выводу, что обязанность по уплате налога на имущество организаций должна исполняться данным лицом, а у налогового органа отсутствовали основания, предусмотренные пунктом 6 статьи 386 НК РФ, для направления обществу спорного сообщения.

15. Имущество, переданное концессионеру в соответствии с концессионным соглашением, подлежит налогообложению у концессионера с даты фактической передачи этого имущества вне зависимости от своевременности внесения сведений в государственный реестр.

По результатам налоговой проверки муниципального унитарного предприятия налоговый орган пришел к выводу о неуплате предприятием налога на имущество организаций в отношении объектов недвижимости, переданных в коммерческую концессию хозяйственному обществу.

Обосновывая доначисление налога, инспекция указала, что согласно

данным государственного реестра недвижимость находится в хозяйственном ведении муниципального предприятия. Несмотря на заключение концессионного соглашения, сведения о передаче имущества обществу по данному договору в Единый государственный реестр недвижимости не внесены, в связи с чем, с точки зрения налогового органа, плательщиком налога в отношении этого имущества продолжало оставаться предприятие, а основания для взимания налога с концессионера (общества) отсутствовали.

Решением суда первой инстанции, с выводами которого согласились суд апелляционной инстанции и арбитражный суд округа, произведенные налоговым органом доначисления признаны незаконными исходя из следующего.

В силу статьи 378¹ НК РФ имущество, переданное концессионеру и (или) созданное им в соответствии с концессионным соглашением, подлежит налогообложению у концессионера.

Факт отсутствия государственной регистрации права сам по себе не может являться основанием для освобождения концессионера от уплаты налога на имущество, поскольку в соответствии с частью 16 статьи 3 Федерального закона от 21 июля 2005 года № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях» объект концессионного соглашения и иное передаваемое концедентом концессионеру по концессионному соглашению имущество отражаются на балансе концессионера, обособляются от его имущества. В отношении таких объекта и имущества концессионером ведется самостоятельный учет, осуществляемый им в связи с исполнением обязательств по концессионному соглашению, и производится начисление амортизации таких объекта и имущества.

Судами установлено, что спорные объекты недвижимости включены в состав имущества, переданного обществу по концессионному соглашению, и фактически переданы концессионеру, используются в его хозяйственной деятельности.

При таких обстоятельствах возложение обязанности по уплате налога на имущество организаций на предприятие вместо общества в отношении спорной недвижимости, представляющего собой объекты концессионного соглашения, не может быть признано правомерным.

16. Установление кадастровой стоимости в отношении законченных строительством жилых помещений, жилых строений, многоквартирных домов, наемных домов, садовых домов, гаражей, машино-мест является основанием для взимания налога в отношении таких объектов вне зависимости от вида разрешенного использования земельных участков, на которых они расположены.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что хозяйственное общество в нарушение подпункта 4 пункта 1 статьи 378² НК РФ не уплачивало налог на имущество организаций в отношении принадлежащих ему объектов недвижимости – жилых домов, предназначенных для продажи и не включенных в состав основных средств в бухгалтерском учете.

Не согласившись с доначислением налога по результатам проведенной проверки, общество оспорило решение налогового органа в арбитражном суде, поскольку полагало, что в силу пункта 1 статьи 374 НК РФ не обязано уплачивать налог в отношении имущества, которое не отвечает критериям объектов основных средств.

Кроме того, с точки зрения налогоплательщика, обязанность по уплате налога в отношении жилых помещений установлена подпунктом 4 пункта 1 статьи 378² НК РФ только для случаев, когда такие соответствующие объекты недвижимости расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

Суд отказал в удовлетворении требований общества и признал обоснованным доначисление налога, произведенное инспекцией, исходя из следующего.

Статьей 378² НК РФ установлены особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 378² НК РФ (в редакции Федеральных законов от 28 ноября 2019 года № 379-ФЗ и от 31 июля 2023 года № 389-ФЗ) обложению налогом на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости подлежат следующие принадлежащие организациям объекты: жилые помещения, жилые строения, многоквартирные дома, наемные дома, садовые дома, гаражи, машино-места, объекты незавершенного строительства, а также хозяйственные строения или

сооружения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

По буквальному содержанию данной нормы принадлежащие организациям жилые помещения, жилые строения, многоквартирные дома, наемные дома, садовые дома, гаражи, машино-места, в отношении которых определена кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости, подлежат обложению налогом на имущество организаций вне зависимости от назначения земельного участка (с учетом положений закона соответствующего субъекта Российской Федерации о налоге на имущество организаций).

Назначение земельного участка «для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства» учитывается при определении налоговой базы по налогу на имущество исходя из кадастровой стоимости только в отношении хозяйственных строений или сооружений.

Как следовало из материалов дела, жилые дома, возведенные налогоплательщиком, учтены в бухгалтерском учете в качестве активов, предназначенных для продажи. Сведения о жилых домах внесены в государственный реестр, в отношении этого имущества определена кадастровая стоимость.

При таких обстоятельствах, поскольку законом субъекта Российской Федерации предусмотрено взимание налога по кадастровой стоимости в отношении объектов, перечисленных в подпункте 4 пункта 1 статьи 378² НК РФ, суд пришел к выводу о наличии у общества обязанности по уплате налога в отношении спорных объектов.

Суд апелляционной инстанции и арбитражный суд округа признали выводы суда первой инстанции правильными.

В схожем деле суды не согласились с доводами хозяйственного общества об отсутствии оснований для взимания налога на имущество организаций в отношении квартир (жилых помещений), не предназначенных для использования налогоплательщиком (застройщиком) в его собственной деятельности.

Выражая несогласие с доначислением налога, общество сослалось на законодательно установленную обязанность налогоплательщика, выступающего в качестве застройщика по договору о комплексном развитии территории жилой застройки, по расселению собственников квартир,

расположенных в многоквартирных домах (пункт 1 части 6 статьи 68 ГрК РФ).

По мнению общества, приобретение спорного имущества без цели его дальнейшего использования в своей деятельности и отсутствие возможности извлечения экономической выгоды свидетельствуют об отсутствии экономического основания налога, взимание которого в таком случае не отвечает требованиям пункта 3 статьи 3 НК РФ.

Отклоняя доводы общества, суды указали, что принадлежащие заявителю объекты недвижимости облагаются налогом в соответствии с положениями статей 378² и 382 НК РФ, поскольку относятся к жилым помещениям, права на которые зарегистрированы в Едином государственном реестр недвижимости и в отношении которых определена кадастровая стоимость.

Бремя содержания имущества, также выражающееся в обязанности по уплате налоговых платежей (статья 210 ГК РФ), возложено на заявителя законом и является в том числе стимулом к соблюдению обязательств, принятых на себя обществом в рамках исполнения обязательств по последующему сносу объектов по договору о комплексном развитии территории жилой застройки.

Применительно к обстоятельствам настоящего спора экономическая выгода налогоплательщика (застройщика) будет извлечена в последующем от застройки земельных участков, полученных без проведения торгов, и реализации жилых помещений во вновь возводимых им же жилых домах и иных объектов недвижимости, за исключением объектов, подлежащих передаче в государственную или муниципальную собственность.

При таком положении доводы общества об отсутствии оснований для взимания налога отклонены судами.

17. Объекты незавершенного строительства, в отношении которых определена и в установленном порядке утверждена кадастровая стоимость, облагаются налогом на имущество организаций вне зависимости от использования таких объектов в производственной деятельности налогоплательщика.

Хозяйственное общество оспорило в арбитражном суде решение налогового органа, которым обществу доначислен налог на имущество в отношении производственных объектов (цеха), сведения о которых как об объектах незавершенного строительства внесены в Единый государственный

реестр недвижимости и кадастровая стоимость которых определена.

Оспаривая произведенные доначисления, общество указывало, что строительство производственных объектов фактически не осуществляется, данные объекты не используются и не могут использоваться в его производственной деятельности.

Решением суда в удовлетворении заявленных обществом требований отказано исходя из следующего.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 378² НК РФ объекты незавершенного строительства относятся к видам недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость имущества.

Такой порядок определения налоговой базы применяется только после утверждения субъектом Российской Федерации в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества (абзац первый пункта 2 статьи 378² НК РФ).

При рассмотрении дела судами установлено, что принадлежащие налогоплательщику объекты незавершенного строительства соответствуют указанным критериям, поскольку они введены в гражданский оборот (учтены в государственном реестре как объекты незавершенного строительства), в их отношении определена и в установленном порядке утверждена кадастровая стоимость.

Ссылаясь на аварийное состояние недостроенных цехов, налогоплательщик не принимал мер, направленных на оспаривание кадастровой оценки. Доказательств того, что имущество фактически утратило свои физические свойства в результате разрушения или проведенного в установленном порядке сноса, налогоплательщик в материалы дела также не представил.

При этом обременительность налогообложения незавершенного строительством объекта, не приносящего собственнику экономических выгод, сама по себе не может служить основанием для неуплаты законно установленного налога. Объекты незавершенного строительства, несмотря на отсутствие возможности их использования как готовых объектов, отвечают понятию актива, поскольку они имеют стоимостную оценку и возможно их возмездное отчуждение.

Постановлениями суда апелляционной инстанции и арбитражного суда округа решение суда оставлено без изменения.