

Недвижимая движимость: как налоговики переквалифицируют движимое имущество в недвижимое

К.С. Данилов

адвокат Московской городской коллегии адвокатов «Московская гильдия адвокатов и юристов», преподаватель Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва)

Кирилл Сергеевич Данилов, advokatdanilov@hotmail.com

Налоговые споры о квалификации имущества в качестве движимого или недвижимого были и раньше. И если раньше движимое имущество попадало под льготу, то с 1 января 2019 года оно освобождено от обложения налогом на имущество. Это значит, что теперь налоговые органы с особым вниманием будут проверять имущество организаций и переквалифицировать его в недвижимое. Новые прецеденты уже имеются. Как возразить на незаконные требования «фискалов», расскажем в статье.

Недвижимое имущество с точки зрения гражданского законодательства

В соответствии с пунктом 1 статьи 130 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) к недвижимым вещам относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. Кроме того, к недвижимым вещам относятся подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, жилые и нежилые помещения, машино-места и иное имущество, отнесенное законом к недвижимости.

В утратившем в большей своей части силу Федеральном законе от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и

сделок с ним» недвижимость определялась как земельные участки, участки недр и все объекты, которые связаны с землей так, что их перемещение без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, жилые и нежилые помещения, предприятия как имущественные комплексы.

По результатам анализа положений действующего Федерального закона от 13 июля 2015 года № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» можно сделать вывод, что к недвижимости относятся земельные участки, здания, сооружения, помещения, машино-места, объекты незавершенного строительства, единые недвижимые комплексы, иные объекты, которые прочно связаны с землей, то есть перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно.

Из указанного можно сделать вывод о том, что с точки зрения гражданского права недвижимое имущество обладает следующими признаками:

- это ряд недвижимых вещей, которые признаны таковыми законом, например морские и речные суда (между тем известен случай, когда речной теплоход, перемещенный на берег и поставленный на берегу на фундамент в целях использования его в качестве ресторана, был признан судом движимым имуществом (определение Верховного Суда Российской Федерации от 22 декабря 2015 года № 304-ЭС15-

11476). Получается, что ресторан, организованный на корабле, спущенном на воду и перемещающемся в пространстве (например по морю или реке), будет недвижимостью. А вот ресторан, размещенный в помещениях корабля, размещенного на фундаменте и оттого неподвижного, будет движимым имуществом. Однако указанный пример является редким исключением из общего правила;

- это недвижимое имущество в силу природных свойств (например земельные участки);
- это объекты, которые не являются недвижимыми в силу природных свойств (являются рукотворными), но которые прочно связаны с землей и перемещение которых без причинения несоразмерного ущерба невозможно (например здания, строения, сооружения). В то же время такие объекты должны быть возведены правомерно. Самовольная постройка, например, в принципе юридически не существует.

Таким образом, с точки зрения норм гражданского права недвижимость – это земельные участки и все, что возведено на них и прочно с ними связано, а также отдельные объекты, отнесенные к недвижимости законом.

Несмотря на то, что периодически высказываются идеи о том, что в настоящее время перемещаемых объектов не осталось (см., например, [4–6]), приведенную трактовку можно признать устоявшейся и общепринятой в правоприменительной практике (см. [7, п. 1]).

Недвижимое имущество с точки зрения налоговых органов

В соответствии с пунктом 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) объектами налогообложения для российских организаций признается недвижимое имущество, учитываемое

на балансе в качестве объектов основных средств.

Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) в целях обложения налогом на недвижимость предлагает учитывать два критерия для квалификации объекта имущества в качестве недвижимости:

- наличие записи об объекте в Едином государственном реестре недвижимости (далее – ЕГРН) (очевидно, что если есть запись в ЕГРН, то и сам собственник вещи – налогоплательщик не спорит с ее квалификацией в качестве объекта недвижимости. Соответственно, в этом случае вероятность спора ничтожна мала);
- при отсутствии сведений в ЕГРН – необходимо учитывать основания, подтверждающие прочную связь объекта с землей и невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению, в том числе наличие документов технического учета или технической инвентаризации объекта в качестве недвижимости, разрешений на строительство и (или) ввод в эксплуатацию, проектной или иной документации на создание объекта и (или) о его характеристиках [9].

В разъяснении [10] ФНС России указала, что при отсутствии записей об объекте имущества в ЕГРН основания для применения норм главы 30 НК РФ, зависящие от вида объекта имущества (движимое или недвижимое), определяются налоговым органом самостоятельно исходя из фактических данных, характерных для второго критерия, и сложившейся судебной практики.

На практике налоговые инспекторы отличают движимое имущество от недвижимого по функциональному критерию. Если имущество способно выполнять самостоятельную функцию и его можно демонтировать и переместить без несоразмерного ущерба, то оно движимое. Если имущество способно работать только в составе сложной системы, объединенной с другими объ-

ектами, даже несмотря на возможность демонтажа (либо имущество возведено или смонтировано одновременно со строительством специально предназначенного для оборудования здания), то объект относится к недвижимости.

В качестве доказательств проверяющие, как правило, предъявляют документы технического учета (технической инвентаризации), разрешения на строительство (на ввод объекта в эксплуатацию), данные строительных и технических экспертиз, иные документы, подтверждающие неразрывную связь спорного оборудования с объектами, в отношении которых нет сомнений в их недвижимом правовом режиме (например с капитальными зданиями).

Именно такие доводы инспекторы заявили в деле ЗАО «Лесозавод 25» (дело № А05-879/2018). Контролеры указали, что оборудование в цехе и сам цех составляют единое целое, поскольку без оборудования цех невозможно эксплуатировать по назначению. Судебные эксперты подтвердили выводы налоговой инспекции и указали в заключении, что здание и оборудование представляют собой сложный неделимый объект. Следовательно, организация должна платить налоги на оборудование как на объект недвижимости.

Компания оспорила решение инспекции в суде. И проиграла. Три инстанции поддержали «фискалов» и квалифицировали установленные в здании объекты (оборудование линии по производству древесных гранул, поперечный транспортер подачи щепы, поперечный транспортер подачи щепы и опилок, поперечный транспортер подачи коры, автоматическую систему защиты от пожаров и пылевых взрывов Firefly) в качестве объектов недвижимого имущества.

А вот Верховный Суд Российской Федерации (далее – Верховный Суд, ВС РФ) отправил дело на пересмотр. Высшая судебная инстанция напомнила налоговому органу о том, что НК РФ предписывает, что элементы налогообложения должны быть сформулированы таким образом, чтобы

каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить. Далее суд указал, что необходимость взимания налога должна быть основана на объективных критериях, соблюдение которых в соответствии с пунктом 6 статьи 3 НК РФ являлось бы ясным любому разумному налогоплательщику при принятии объекта основных средств к учету, а не зависело бы от оценочных суждений экспертов и не приводило бы к постановке в неравное положение налогоплательщиков, осуществивших инвестиции в обновление производственного оборудования в зависимости от особенностей монтажа и эксплуатации этих объектов, например от климатических условий места производства, требующих расположения оборудования в здании для обеспечения его нормальной эксплуатации. Соответственно, налоговый орган не вправе произвольно переклассифицировать движимое имущество в недвижимое, в противном случае даже разумный и добросовестный налогоплательщик не сможет обладать достоверной информацией о своих обязательствах по уплате налогов (см. [11]).

Важно отметить, что, формулируя этот принцип, Верховный Суд явно рассчитывает на его применение арбитражными судами по другим аналогичным делам, поскольку, несмотря на ссылки налогоплательщиков на позицию Конституционного Суда Российской Федерации, которая полностью соответствует позиции ВС РФ по этому делу (см. [12]), арбитражные суды пока забывают ее применять.

Что касается рассматриваемого спора, то ВС РФ, отправляя дело на пересмотр, отметил, что в классификаторе основных фондов оборудование не относится к зданиям и сооружениям. Оно формирует самостоятельную группу основных фондов, за исключением прямо предусмотренных случаев (например оборудование встроенных котельных установок). Оборудование для производства, в том числе установленное на фундаменте, нельзя считать сооружением. Об этом писала ФНС России (см. [13]),

ссылаясь на письмо Министерства промышленности и торговли Российской Федерации (далее – Минпромторг России) от 23 марта 2018 года № ОВ17590/12.

Согласно позиции Минпромторга России оборудование, указанное в классификаторе (расположенное как внутри, так и вне зданий), не является составным элементом зданий, будучи предназначенным не для обслуживания зданий, а для изготовления готовой продукции либо для обслуживания производственного процесса.

Отдельно Верховный Суд отметил, что сам по себе факт монтажа оборудования в специально возведенном для его эксплуатации здании, в том числе если последующий демонтаж и перемещение оборудования потребуют несения дополнительных затрат и частичной ликвидации здания, не означает, что назначением оборудования становится обслуживание здания. Экспертизы же лишь указывают на экономическую нецелесообразность демонтажа оборудования, что само по себе не может менять правовой режим этого оборудования. Поэтому ссылка налогового органа на заключение экспертов несостоятельна.

Однако при новом рассмотрении дела суд оставил за инспекцией право обосновать необходимость уплаты налога на имущество, если единый объект искусственно разделен в учете на отдельные инвентарные единицы. Но представляется, что в этом случае проверяющим необходимо будет доказать умысел налогоплательщика на искусственное разделение с целью неправомерного уменьшения своего налогового бремени.

Какое еще имущество налоговые органы квалифицируют в качестве недвижимого

Налоговые инспекторы с разной степенью успешности пытались квалифицировать в качестве недвижимости разное имущество налогоплательщиков:

- трансформаторная подстанция (по-

становления 7-го Арбитражного апелляционного суда от 29 марта 2018 года по делу № А27-20208/17, Арбитражного суда Московского округа от 7 июня 2017 года № Ф05-7601/2017 по делу № А40-193258/2016);

- дороги, площадки, «котел-утилизатор», газоходы (постановление Арбитражного суда Московского округа от 23 августа 2018 года № Ф05-12789/2018 по делу № А40-176218/2017);
- технологический трубопровод (постановление Арбитражного суда Московского округа от 10 февраля 2017 года № Ф05-22491/2016 по делу № А40-98958/2016);
- складское оборудование (высотные стеллажи каркасного типа) (определение Верховного Суда Российской Федерации от 11 ноября 2016 года № 305-КГ16-14860 по делу № А41-19566/2015).

Есть и другие аналогичные примеры.

Важно то, что в ходе осуществления контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, налоговые органы могут переквалифицировать практически любые правоотношения и юридические факты. В частности, наиболее часто сотрудники налоговых инспекций заявляют о переквалификации:

- выплат по договорам займа в дивиденды. Поскольку налогоплательщик получал дивиденды, он должен уплатить 13-процентный налог (определение Верховного Суда Российской Федерации от 9 апреля 2019 года № 307-ЭС19-5113 по делу № А26-3394/2018);
- заемных отношений в инвестиционные отношения;
- посреднических договоров (например агентирования или комиссии) в договоры поставки или подряда (постановления Арбитражного суда Московского округа от 12 января 2015 года

№ Ф05-14880/2014 по делу № А41-16938/2014, Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16 февраля 2016 года № Ф08-312/2016 по делу № А53-6445/2015);

- гражданско-правовых договоров в трудовые (постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 31 октября 2014 года по делу № А79-10183/2013);
- совокупности договоров в один договор (например, в деле № А81-3829/2017 переквалифицировали договоры лизинга и займа в договор купли-продажи (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 2 марта 2018 года № Ф04-6306/2017);
- договоров перевозки грузов и пассажиров в смежные договоры.

Подходы судов к квалификации объектов в качестве недвижимого имущества

Во-первых, следует отметить, что определение правового режима вещей – это исключительно вопрос права. Следовательно, ни строительный эксперт, ни кадастровый инженер, ни налоговый орган не могут делать выводы относительно правового режима объекта. Только суд может квалифицировать объект в качестве движимой или недвижимой вещи (такой вывод указан, например, в определении Верховного Суда Российской Федерации от 22 мая 2018 года № 308-ЭС17-21569 по делу № А32-8363/2015).

Суды неоднократно указывали на то, что даже если в отношении объекта в ЕГРН зарегистрированы права, то это автоматически не означает, что этот объект является недвижимостью. При разрешении вопроса о признании вещи недвижимостью независимо от того, осуществлена государственная регистрация права собственности на нее или нет, следует устанавливать наличие у вещи признаков, способных отно-

сить ее в силу природных свойств или на основании закона к недвижимым объектам (определения Верховного Суда Российской Федерации от 10 июня 2016 года по делу № 304-КГ16-761, от 16 февраля 2017 года по делу № 310-ЭС16-14116, от 22 декабря 2015 года по делу № 304-ЭС15-11476).

Если спорный объект, права на которое в ЕГРН зарегистрированы как на недвижимость, не обладает соответствующими признаками недвижимой вещи, то сам факт государственной регистрации права собственности ответчика на такое имущество нарушает права собственника земельного участка, поскольку значительно ограничивает возможность реализации последним имеющихся у него правомочий. Нарушенное право восстанавливается исключением из реестра записи о праве собственности ответчика на объект (определение Верховного Суда Российской Федерации от 30 сентября 2015 года № 303-ЭС15-5520 по делу № А51-12453/2014).

Таким образом, наличие в ЕГРН записи об объекте указывает на то, что на конкретную дату в отношении такого объекта установлен режим недвижимого имущества. Вместе с тем такой режим может быть оспорен заинтересованным лицом в судебном порядке.

Во-вторых, арбитражные суды и суды общей юрисдикции, разрешая подобные споры в неналоговых делах, прежде всего устанавливают наличие у конкретного объекта признака недвижимой вещи, указанного в статье 130 ГК РФ, а именно наличие тесной связи с землей, выражающейся в невозможности перемещения без причинения несоразмерного ущерба. Если такой признак отсутствует, то даже формальная регистрация права на такой объект в ЕГРН не означает, что он является недвижимым.

В частности, суды установили, что не могут являться недвижимостью:

- земляная насыпь на песчаной подушке (представляет собой составную часть земельного участка) (постановление 15-го Арбитражного апел-

ляционного суда от 4 июня 2012 года № 15АП-2529/2012 по делу № А53-3598/2008);

- рекламные конструкции (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 июля 2014 года № 5798/14 по делу № А50-6337/2013);
- мелиоративные системы (система подземных труб и наземных оросительных канав. Как указал суд, спорные объекты не имеют самостоятельного функционального назначения, созданы исключительно в целях улучшения качества земель и обслуживают только земельный участок, на котором они расположены, поэтому являются его неотъемлемой частью) (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 января 2012 года № 4777/08 по делу № А56-31923/2006, определение Верховного Суда Российской Федерации от 7 апреля 2016 года № 308-ЭС15-15218 по делу № А32-25579/2014);
- дороги (определение Верховного Суда Российской Федерации от 19 июня 2012 года № 4-В12-13);
- футбольное поле (представляет собой неотъемлемую составную часть земельного участка, на котором оно расположено (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 мая 2013 года № 17085/12 по делу № А32-29673/2011)).

Выводы

Процедура налогообложения должна быть формализована. Неравное положение, в которое могут быть поставлены налогоплательщики в результате разного толкования налоговыми органами понятия

«недвижимое имущество», недопустимо. Только сочетание трех признаков может свидетельствовать о том, что объект является недвижимостью и подлежит обложению налогом на недвижимость:

- неразрывная связь с землей;
- самостоятельное функциональное назначение (не является неотъемлемой составной частью земельного участка);
- правомерность возведения.

При этом в случае спора только суд может в конечном итоге определять правовой режим объекта. Этим правом не наделены ни технические эксперты, ни налоговые органы. Даже если право на объект зарегистрировано в ЕГРН, то суд может признать объект движимым имуществом и погасить запись о праве на него в ЕГРН.

ИНФОРМАЦИОННЫЕ ИСТОЧНИКИ *

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним : Федеральный закон от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

3. О государственной регистрации недвижимости : Федеральный закон от 13 июля 2015 года № 218-ФЗ. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Бевзенко Р. С. Земельный участок с постройками на нем // Вестник гражданского права. 2017. № 1 (с. 9–36), № 2 (с. 84–114).

5. Хасаншина Ф. Г., Хасаншин И. А. Судебная экспертиза по спору о признании имущества недвижимым // Вестник гражданского процесса. 2019. № 1. С. 448–456.

6. Аликумова Г. Ю. Некоторые проблемы квалификации объектов граждан-

* Также автором статьи в соответствующих постраничных сносках приведены решения и постановления судов высших и региональных инстанций.

ских прав // Общество и право. 2009. № 5. С. 126–130.

7. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 : утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20 декабря 2016 года. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федеральный закон от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Письмо Федеральной налоговой службы от 30 июля 2019 года № БС-4-21/14997. Доступ из справочной правовой системы

«КонсультантПлюс».

10. Письмо Федеральной налоговой службы от 1 октября 2018 года № БС-4-21/19038@. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

11. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12 июля 2019 года № 307-ЭС19-5241 по делу А05-879/2018.

12. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2019 года № 13-П. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

13. Письмо Федеральной налоговой службы от 28 марта 2018 года № БС-4-21/5834@. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

* * *



СЮРПРИЗЫ ДЛЯ АРЕНДАТОРОВ ЖИЛЬЯ В МОСКВЕ: 15% СОБСТВЕННИКОВ СЧИТАЮТ ДОГОВОР НАЙМА ЛИШНИМ, КАЖДЫЙ ШЕСТОЙ ДАЕТ ПУСТЫЕ ОБЕЩАНИЯ

Не всегда взаимоотношения квартирантов и наймодателей безоблачны. В Департаменте аренды квартир компании «ИНКОМ-Недвижимость» составили перечень типичных спорных ситуаций, с которыми арендаторы столичного жилья сталкиваются после вселения, даже при наличии договора найма. В статистике учтен опыт самостоятельной аренды клиентами компании. В частности, 15% нанимателей отмечают нежелание владельцев квартир составлять детальный договор найма, что впоследствии может грозить неправомерным повышением арендной ставки или преждевременным выселением.

Каждая шестая сделка аренды в столице сопровождается ложными обещаниями арендодателей обновить сдаваемое жилье или устранить неисправности. 22% арендаторов, выполняющих ремонт в съемных квартирах, высказывают разного рода недовольства поведением наймодателей. 5% квартиросъемщиков исправно оплачивают проживание, но деньги попадают не к тем, к кому положено. В связи с задолженностями собственников квартир по коммунальным платежам у 3% нанимателей отключают электроэнергию или водоснабжение.

Специалисты Департамента аренды квартир ИНКМ-Недвижимость прокомментировали претензии московских арендаторов, дали рекомендации, как избежать подобных ситуаций и составили список наиболее типичных претензий арендаторов жилья к наймодателям – выводы основываются на опросе клиентов компании о предыдущем опыте самостоятельной аренды жилья. Эксперты оценили степень распространенности перечисленных ситуаций на столичном рынке аренды и прокомментировали их. Они также отметили, что большая часть граждан осведомлена о преимуществах документального подтверждения договоренностей при найме квартир: сегодня до 85% соглашений о долгосрочной аренде жилья в Москве сопровождаются подписанием договора найма.

Ситуация: арендодатель игнорирует грамотное оформление договора найма, называя его лишним документом. Об этом свидетельствуют 15% нанимателей. «Данной точки зрения придерживаются некоторые квартиросдатчики, имеющие целью, например, в любое

Продолжение на с. 94