

УДК 36.226.2

А. М. Губачиков, С. С. Сижазьева

Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик,
email:Svetlana_bolova@mail.ru

КЛАССИФИКАЦИЯ ОБЪЕКТОВ НА ДВИЖИМОЕ И НЕДВИЖИМОЕ ИМУЩЕСТВО ПРИ РАСЧЕТЕ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО

Ключевые слова: имущество, движимое имущество, налог, недвижимость, основные средства

Рассматриваются проблемы классификации отнесения объектов к движимому и недвижимому имуществу. С 01.01.2019 вступили в силу изменения в гл. 30 «Налог на имущество организаций», в соответствии с которыми из состава объектов налогообложения по налогу на имущество исключили движимое имущество. Соответственно объектами налогообложения налогом на имущество для российских организаций признается недвижимое имущество. На практике организации сталкиваются со сложностями при отнесении объектов к недвижимости. В связи с этим нами рассмотрены вопросы определения статуса имущества: относится оно к движимому или нет.

A. M. Gubachikov, S. S. Sizhazheva

Kabardino-Balkarian State University named after HM. Berbekova, Nalchik,
email:Svetlana_bolova@mail.ru

CLASSIFICATION OF OBJECTS INTO MOVABLE AND IMMOVABLE PROPERTY WHEN CALCULATING PROPERTY TAX

Keywords: property, movable property, tax, real estate, fixed assets

The problems of classifying objects as movable and immovable property are considered. Since 01.01.2019, amendments to Chapter 30 "Corporate Property tax" have come into force, according to which movable property was excluded from the list of objects of taxation for property tax. Accordingly, real estate is recognized as the objects of taxation by the property tax for Russian organizations. In practice, organizations face difficulties when classifying objects as real estate. In this regard, we have considered the issues of determining the status of property: whether it belongs to real estate or not.

Налог на имущество оказывает большое влияние на экономику страны и представляет собой важный источник доходов, устанавливается законами субъектов РФ и обязателен к уплате на территории субъектов.

Сегодня объектом обложения налогом на имущество организаций является недвижимое имущество. Соответственно крайне важно установить отличия движимого от недвижимого имущества. Казалось бы, сложностей при классификации объектов на движимое и недвижимое имущество быть не должно. Так, в соответствии с ГК РФ если объект прочно связан с землей, то его относят к недвижимому имуществу. Однако на практике работники бухгалтерских служб сталкиваются с трудностями при классификации имущества.

Цель исследования

Налог на имущество организаций является одним из основных налогов субъек-

тов Российской Федерации и взимается на основании гл. 30 НК РФ и местных законодательных актов, так как налог является региональным. Порядок обложения налогом на имущество зависит от того, является объект движимым или недвижимым имуществом. Соответственно основная задача заключается в правильной классификации объектов.

Результат исследования

Объектом обложения налогом на имущество организаций для российских организаций признается недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета и отраженные:

– На счете 01 «Основные средства» – если она находится в распоряжении компании. Не важно, использует организация эту недвижимость или нет.

– На счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» – если ком-

пания передала недвижимость в аренду или в лизинг.

Также объектом налогообложения признается недвижимость, которую организация:

- Передала в доверительное управление.

- Внесла в совместную деятельность в рамках договора простого или инвестиционного товарищества.

- Получила по концессионному соглашению.

- Жилые помещения, которые не учитываются на балансе в качестве основных средств, но по региональному закону облагаются налогом по кадастровой стоимости [3].

Объектом налогообложения не признаются:

- Земельные участки, водоемы и другие природные ресурсы.

- Памятники истории и культуры федерального значения.

- Суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов [3].

- Арендованная недвижимость и учтенная на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

- Недвижимость, не готовая к эксплуатации, например недострой, который отражен на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

С 2019 года движимое имущество освобождено от обложения налогом на имущество, в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 года № 302-ФЗ. В этой связи необходимо установить основные отличия движимого от недвижимого имущества для нахождения налоговой базы по налогу на имущество.

На практике возникает много сложностей при формировании налогооблагаемой базы по налогу. Это связано с тем, что Налоговый кодекс не содержит определения понятий «движимое имущество» и «недвижимое имущество». Также в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» действующего до конца этого года и ФСБУ 6/20 «Основные средства», который станет обязательным с бухгалтерской отчетности за 2022 год понятия «движимое имущество» и «недвижимое имущество» не определены. В таком случае с учетом ст. 11 НК РФ необходимо

использовать определения, содержащиеся в иных отраслях законодательства [1].

В связи с тем, что определения понятий «движимое имущество» и «недвижимое имущество» отсутствуют в налоговом и бухгалтерском законодательстве необходимо руководствоваться положениями гражданского законодательства.

В первую очередь, это статьи 130 и 131 ГК РФ. В соответствии с ними недвижимостью являются:

- подлежащие государственной регистрации (специальной регистрации, учету) земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно;

- здания, сооружения, объекты незавершенного строительства;

- воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты [1].

Однако иногда определить, относится объект к недвижимому или движимому имуществу, руководствуясь только нормами гражданского права и классификаторов невозможно. Поэтому объекты, права на которые не зарегистрированы в ЕГРН и которые только лишь по своему наименованию не могут быть однозначными отнесены к недвижимым вещам. ФНС России в 2020 году определили информацию о правоприменительной практике, касающейся квалификации недвижимого имущества [7].

Так, налоговые органы для того чтобы обнаружить основания отнесения объекта имущества к недвижимости рекомендуют смотреть на наличие записи об объекте в ЕГРН.

Если информация отсутствует в ЕГРН необходимо проанализировать документы, которые позволяют получить подтверждение о прочной связи объекта с землей, а также невозможности их перемещения без несоразмерного ущерба его назначению. Например, документы технического учета, разрешения на строительство, ввод объекта в эксплуатацию, проектную документацию и т.д.

При этом в случае отсутствия записи об объекте имущества в ЕГРН, основанием для применения норм НК РФ являются действующие нормативные акты или судебная практика.

Например, к недвижимости можно отнести: технологический трубопровод; тепловая электростанция с системой кондиционирования главного корпуса, общеплощадочными сооружениями, без учета тротуара, котел водогрейный, бак аварийного слива; палубные краны; оборудование котельных и т.д.

Соответственно, для того чтобы определить какое это имущество необходимо установить, какую функцию или назначение оно выполняет при обслуживании зданий, сооружений и т. п.

Таким образом, наличие у объекта тесной физической связи со зданием, сооружением или иной недвижимостью и способности функционировать только в такой взаимосвязи не является главным.

Однако существует имущество, при использовании которого возникает риск перекалфикации движимого имущества в недвижимое. Это, в свою очередь, может привести к допущению ошибок при налогообложении данного имущества.

И даже то обстоятельство, что объект в законодательстве отнесен к недвижимости, не гарантирует вероятности споров по поводу квалификации такого имущества как движимого или недвижимого. Например, земельные участки, хотя они и недвижимость, но налогом на имущество не облагаются. Следовательно, не облагаются им и их улучшения, такие как: технологические проезды; замощение участка; мини-футбольное и футбольное поля; парк, сквер.

В свою очередь к движимому имуществу можно отнести:

- высокостеллажные конструкции, которые можно разобрать и собрать в другом месте;

- установленное в здании оборудование;

- заводское оборудование – выпарные аппараты, кристаллизаторы, элеватор, аппарат диффузионный;

- установленные на судне рыбная фабрика, холодильное оборудование, морозильные аппараты, упаковочный комплекс, гидролокатор;

- комплектная трансформаторная подстанция, укомплектованная как готовое изделие, которая может быть демонтирована, установлена и подключе-

на к системе электроснабжения в любом месте.

В сфере гражданских правоотношений также вызывает много споров критерий разделения вещей на движимые и недвижимые.

Как мы писали ранее не все объекты, которые имеют прочную связь с землей, имеют самостоятельное значение. Так, если у объекта отсутствует собственное хозяйственное назначение, он является составной частью или свойством земельного участка и соответственно такой объект не признается объектом гражданских прав. Например, мелиоративную систему, ограждение, земляную насыпь, асфальтовую площадку и газон, футбольное поле.

При этом согласно ст. 131 ГК РФ возникновение, переход и прекращение права собственности на недвижимое имущество подлежит государственной регистрации в ЕГРН [1]. Однако в соответствии п. 1 ст. 130 ГК РФ вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств, либо в силу прямого указания закона на то, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей [1].

Решая вопрос о признании объекта недвижимостью, независимо от осуществления государственной регистрации права собственности необходимо определять наличие у него признаков, способных относить ее в силу естественных свойств или на основании закона к недвижимым объектам.

Однако на практике трудности возникают, в первую очередь, в отношении оборудования, требующего монтажа, и других аналогичных объектов основных средств.

С одной стороны, смонтированный станок, как и другое аналогичное оборудование, невозможно переместить на другое место. Соответственно получается, что его следует признать недвижимостью. Однако если рассматривать с другой стороны, приобретение, установка, а также демонтаж имущества не требуют регистрации в ЕГРН. Становится очевидным, что прочная связь с землей и в этом случае является не самым основным критерий, так как активы до окончания монтажа не имеют прочной связи с землей, а после на-

чала эксплуатации – могут формировать сложную вещь с объектом недвижимости, разделение которой без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным. Также наличие в ЕГРН сведений об объекте основных средств нельзя использовать в качестве критерия правомерности применения льготы по налогу на имущество.

Таким образом, основаниями для определения вида объектов имущества необходимо устанавливать в каждом случае в соответствии с правовыми нормами об условиях для признания вещи движимым или недвижимым имуществом. Например, это касается объектов, обладающих признаками сооружений, таких, как прокатный стан, газотурбинный агрегат, факельная газустановка, технологический трубопровод, трансформаторная подстанция, эстакада, тепловые сети, резервуар очистки и т.п.

Так как этот критерий не имеет однозначного толкования, на практике возникает большое количество гражданско-правовых и налоговых споров. Если руководствоваться судебной практикой, то можно выделить следующие выводы. В соответствии с первым пунктом 1 статьи 130 ГК РФ вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств, либо в силу прямого указания закона, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей [1].

Так, Верховный суд РФ уточнил подход к разделению объектов имущества на движимое и недвижимое. По мнению судей, определяя, является имущество движимым или нет (соответственно, освобождено от налога на имущество или нет), необходимо смотреть в ОКОФ [4].

ФНС России в свою очередь также определило учитывать установленные в бухгалтерском учете формализованные критерии признания движимого и недвижимого имущества в качестве объектов основных средств.

Например, машины и оборудование выделены в отдельный вид объектов основных средств подлежащих учету, которые отличаются от зданий и сооружений. Таким образом оборудование, формируя самостоятельную группу основных средств, не относится к зданиям и сооружениям, за исключением прямо

предусмотренных в классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав. К ним можно отнести коммуникации внутри зданий, которые необходимы для их эксплуатации оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства и т.д.

При этом, по мнению Министерства финансов при анализе норм пункта 10.2 статьи 1 Градостроительного кодекса с положениями пунктов 1 статей 130, 131 Гражданского кодекса следует, что сооружения, обладающие характеристиками некапитальных объектов, не являются объектами недвижимости и в отношении них не осуществляются государственный кадастровый учет и государственная регистрация прав [1,2].

Соответственно, объекты, обладающие характеристиками некапитальных сооружений, не относятся к движимому имуществу, право собственности, на которые подлежит государственной регистрации.

Министерство финансов России также считает, что сооружения, построенные и введенные в эксплуатацию с получением разрешительной документации, то есть как объекты капитального строительства, с большей степенью вероятности относятся к объектам недвижимости [6].

Соответственно, объекты, обладающие характеристиками некапитальных сооружений, не относятся к движимому имуществу, право собственности, на которое подлежит государственной регистрации.

Решая вопрос о том, что относится к объектам недвижимости государственная регистрация прав, на которые выполняется в порядке, установленном нормативными актами, нужно руководствоваться наличием у объектов признаков, позволяющих относить их в силу природных свойств или на основании закона к недвижимым вещам. Кроме этого, обращают внимание на наличие самостоятельного функционального назначения, а также их возможностью выступать в гражданском обороте в качестве самостоятельного объекта гражданских прав. При этом общий порядок отнесения имущественного объекта к движи-

тому или недвижимому имуществу зависит от природных свойств объекта или вытекает из прямых указаний Закона.

Согласно 133.1 ГК РФ недвижимой вещью является совокупность объединенных единым назначением зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, в том числе линейных объектов, либо расположенных на одном земельном участке, если в едином государственном реестре прав на недвижимое имущество зарегистрировано право собственности на совокупность указанных объектов в целом как одну недвижимую вещь [1].

Тем не менее, критерии, предусмотренные в ГК РФ о прочной связи вещи с землей, а также неосуществимости разделения объекта без разрушения, повреждения вещи или модификации ее назначения, соединения вещей для того чтобы использовать по общему назначению в сложную вещь не позволяют однозначно решить вопрос о праве применения налогоплательщиком льготы. Дело в том, что они не позволяют разграничить инвестиции в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости – зданий и капитальных сооружений.

Таким образом, возникновение большого количества правовых и, как следствие, налоговых рисков при систематизации объектов имущества организации на движимые объекты и недвижимость, нужно обратить внимание на следующее:

1. Тщательно подходить к классификации объектов и анализу сопроводительных документов на имущество.
2. В сложных и спорных ситуациях с классификацией объектов вопрос

выносить на рассмотрение комиссии, а в случае необходимости привлекать профильных специалистов.

Выводы

При классификации объектов необходимо руководствоваться установленными в бухгалтерском учете критериями признания имущества налогоплательщика в качестве соответствующих объектов основных средств. Основой классификации объектов основных средств в бухгалтерском учете является Общероссийский классификатор основных фондов [7].

В свою очередь и ФНС России при расчете налога на имущество организаций и в целях применения гл. 30 НК согласилась разделять движимое и недвижимое имущество согласно ОКОФ [5,6].

Таким образом, очевидно, что связь с землей и государственная регистрация в ЕГРН не являются абсолютными критериями отнесения объекта к недвижимости. Критерии разграничения движимого и недвижимого имущества имеют прямое отношение к бухгалтерскому учёту и соответственно классифицировать их нужно согласно ОКОФ. Соответственно при делении объектов на движимое и недвижимое имущество необходимо руководствоваться критериями бухгалтерского учета и определить:

- входит объект в отдельную группу основных средств по ОКОФ;
- относится или нет к зданиям, сооружениям и их неотделимым частям по ОКОФ;
- учтен как отдельный инвентарный объект, то такой объект относится к движимому имуществу и в налоговую базу по налогу на имущество не включается.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 02.07.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2021) // Режим доступа: справочно – правовая система «Консультант Плюс».
2. Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 N 190-ФЗ (ред. от 02.07.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2021)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 [Электронный ресурс]: принят 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2013) // Режим доступа: справочно – правовая система «Консультант Плюс».

4. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 N 308-ЭС20-23222 по делу N А32-56709/2019
5. Письмо Федеральной налоговой службы от 30 июля 2019 г. № БС-4-21/14997 “Об отнесении объектов основных средств к движимому или недвижимому имуществу”.
6. Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 26 мая 2021 г. N 03-05-05-01/40484 Об отнесении отдельных объектов к недвижимому имуществу в целях обложения налогом на имущество организаций.
7. Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ) ОК 013-2014 (СНС 2008), введенный в действие с 01.01.2017 приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст.