Приложение

к письму ФНС России

от « 16 » августа 2022 г.

№ СД-4-21/10747@

**Обзор правовых позиций Верховного Суда Российской Федерации по налоговым спорам, касающимся определения вида имущества (движимое / недвижимое) в целях применения главы 30 «Налог на имущество организаций» Налогового кодекса Российской Федерации[[1]](#footnote-1)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№**  **п/п** | **Реквизиты судебного акта Верховного Суда Российской Федерации** | **Наименование имущества и основание признания его движимым** | **Наименование имущества и**  **основание признания его недвижимым** |
| 1. | Определение от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 по делу № А05-879/2018 (с участием МИ ФНС России по КН по Архангельской области и ЯНАО и ЗАО «Лесозавод 25») | ***Оборудование линии цеха по производству древесных гранул*** - оборудование, в том числе, установленное на фундаменте, по общему правилу не классифицируется в качестве сооружений. |  |
| 2. | Определение от 11.08.2020 № 304-ЭС20-10307 по делу № А46-12096/2018 (с участием МИ ФНС России по КН по Омской области и АО «ТГК № 11») |  | ***Дожимная компрессорная станция в составе 2-х ДКА и системы электроснабжения и управления*** - в результате разукрупнения налогоплательщиком ранее отнесенного им к недвижимому имуществу ОС (сооружение), единый инвентарный объект был разделен на движимое имущество (необлагаемое) и недвижимое (облагаемое); налоговый орган определил спорные основные средства не как стационарный компрессор (оборудование), а как стационарную компрессорную станцию (сооружение). |
| 3. | Определение от 09.11.2020 № 304-ЭС19-7381 по делу № А67-10599/2017 (с участием ИФНС России по г. Томску и АО «Газпромнефть-Восток») |  | ***Оборудование линий электропередач:*** КМР КЗ Подстанция 2 КТПНУ 630/6/04, КМР К.7 Подстанция 2 КТПНУ 630/6/04, КМР К. 1 Подстанция КТПН "Неринга" 2Х1000КВА 6/0.4; КМР К.1 Подстанция 2КТПНУ-1000-6/0.4-95-хл1-ВК; КМР К.5 Подстанция 2 КТПНУ-630/6/0.4 Неринга; КМР К 15 Подстанция 2КТП-1000/6/0.4-2007 Неринга; КМР К.11 Подстанция 2КТП-630/6/0.4-95У1 П-ВКК; КМР КЗ Подстанция 2КТП-1000/6/0,4 Неринга; КМР К 7 Подстанция 2 КТПНУ-630/6/0.4 Неринга; КМР К.2 Блок 2 КТПНУ (Т)-1000/6/0.4 УХЛ 1; «КМР БЛОК УБПВД» (инв.номер 104003293, код ОКОФ 143120010); «КМР Оборуд. Инженерных систем»; КМР Силовое оборудование 2 этап (2 машины); КМР Оборуд. АУТП; КМР Эл.силовое оборуд. 1 этап (4 машины) - имущество, выделенное налогоплательщиком в отдельные объекты ОС (инвентарные объекты), является составной частью объектов недвижимости и неотъемлемой технологической частью сооружений, относящихся к линиям энергопередач. |
| 4. | Определение от 09.11.2020 № 304-ЭС20-17378 по делу № А46-2413/2019 (с участием МИ ФНС России по КН по Омской области и АО «ТГК № 11») |  | ***Дожимная компрессорная станция и шумозащитный кожух (металлические сэндвич-панели) для защиты оборудования генератора азота и воздуха КИП и оборудования дожимной компрессорной установки*** - имущество является единым комплексом технологически взаимосвязанных элементов; в результате разукрупнения ОС (сооружение), ранее отнесенный к недвижимому имуществу единый инвентарный объект был разделен на движимое имущество (необлагаемое) и недвижимое (облагаемое). |
| 5. | Определение от 13.01.2021 № 301-ЭС20-21474 по делу № А29-14394/2018 (с участием МИ ФНС России по КН по Республике Коми и АО «Воркутауголь») |  | ***1) капитальные вложения в арендованный объект основных средств - здание школы***; 2) ***блочно-модульные газопоршневые теплоэлектростанции*** в составе: блоки газопоршневых электроагрегатов (в комплекте с системой утилизации тепла и САУ агрегата) пункт подготовки МВС (пункт (площадка) подготовки газа); закрытое распределительное устройство (РУ 6 кВ); трансформаторы собственных нужд 6,3/0,4 (ТСН 6/0,4 кВ); главный распределительный щит (ГРЩ); системы маслообеспечения газопоршневых двигателей; системы пожаротушения и пожарной сигнализации; система связи; ***внешние и внутриплощадочные инженерные сети (газопроводы, водоводы, электрические, связи)*** - произведенные налогоплательщиком неотделимые улучшения носят капитальный характер, связаны с реконструкцией, модернизацией, достройкой и дооборудованием имущества; спорные объекты спроектированы и возведены как объекты недвижимости в установленном законом и иными нормативными актами порядке на земельных участках, предоставленных для строительства объектов недвижимости, с получением разрешительной документации с соблюдением градостроительных норм и правил. |
| 6. | Определение от 10.02.2021 № 308-ЭС20-24153 по делу № А53-31742/2019 (с участием ИФНС России по Ленинскому району г. Ростова-на-Дону и ООО «ЛУКОЙЛ-Экоэнерго») |  | ***Часть плотины ГЭС - быстропадающие щиты*** - указанные объекты входят в состав единого производственно-технологического комплекса, необходимы в процессе работы гидроэлектростанции их использование связано с защитой здания в случае аварии. |
| 7. | [Определение от 23.03.2021 № 307-ЭС21-1843 по делу № А42-9322/2018](consultantplus://offline/ref=B077A40BBAFBCD3387E9ACD425AD2ACEB3634222C40783D6B0F58E28C2CBF0DAEDEAD07AB074FB4C0BF0CF612E2AFAQ) (с участием МИ ФНС России по КН по Мурманской области и АО «Арктикморнефтегазразведка») |  | ***Плавучие палубные краны, установленные на самоподъемной плавучей буровой установке*** - предназначены для выполнения работ по модернизации и переоборудованию установки и являются ее неотъемлемой технологической (функциональной) частью; ранее числились в составе установки и составляли вместе с другими ее частями единый инвентарный объект. |
| 8. | Определение от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 по делу № А32-56709/2019 (с участием МРИ ФНС России № 7 по Краснодарскому краю и ООО «Юг-Новый Век») | ***Распределительно-трансформаторная подстанция (энергоустановка), расположенная в здании энергоцентра*** - оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо предусмотренных в классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации). |  |
| 9. | Определение от 31.05.2021 № 304-ЭС21-6822 по делу № А46-1153/2020 (с участием ИФНС России № 1 по ЦАО г. Омска и АО «ТГК № 11») |  | ***Дожимная компрессорная станция в составе 2-х ДКА и системы электроснабжения и управления*** - единый комплекс технологически взаимосвязанных элементов и является единым объектом недвижимого имущества, а потому законных оснований для разделения спорного объекта на два самостоятельных объекта у налогоплательщика не имелось. |
| 10. | Определение от 28.06.2021 № 308-ЭС21-9321 по делу № А53-22059/2020 (с участием МРИ ФНС России № 13 по Ростовской области и ПАО «Вторая генерирующая компания оптового рынка электроэнергии») |  | ***Система очистки и отвода сточных вод с территории промплощадки (Новочеркасская ГРЭС), предназначенная для очистки ливневых и талых вод с территории промплощадки*** - фактически образует единый недвижимый комплекс, имеет инженерно-технические связи с другими объектами недвижимости и участвует в едином технологическом процессе работы ГРЭС. |
| 11. | [Определение от 16.07.2021 № 305-ЭС21-10787 по делу № А40-318087/2019](consultantplus://offline/ref=A472FCE5F33B8EC13382A8015349711C3C612C2B5DC59DA656C8230720BB3887F15A090852B20A45F7AE24C7D3h5EEQ) (с участием МИ ФНС России по КН № 1 и ООО «ЛУКОЙЛ-Пермнефтеоргсинтез») |  | ***Трубопроводы технологические*** - в силу отраслевых требований к их устройству и безопасной эксплуатации относятся к сооружениям, спроектированы и смонтированы на специально возведенном фундаменте (эстакадах, постаментах, опорах), наличие которых обеспечивает прочную связь с землей. |
| 12. | Определение от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663 по делу № А18-1531/2019 (с участием УФНС России по Республике Ингушетия и ООО «Минеральная вода «Ачалуки») | ***Линия розлива минеральной воды; система обратного осмоса Гейзер RO 12Х4040 (горизонтальная комплектация) для смягчения воды; установка для получения углекислого газа*** - приобретенные налогоплательщиком объекты ОС охарактеризованы в договорах и сопроводительных документах как различное оборудование и по правилам бухгалтерского учета подлежали принятию к бухгалтерскому учету в качестве отдельных инвентарных объектов; факт монтажа оборудования в зданиях и помещениях (цехах), предназначенных для обеспечения производственной деятельности, не может служить основанием для отказа в применении освобождения от налогообложения, в том числе по мотиву использования имущества (оборудования и зданий) по общему назначению, предопределенному технологией производства (розлива) минеральной воды, т.к. это приводит к дискриминационным условиям налогообложения лиц, осуществивших капитальные вложения в обновление основных средств. |  |
| 13. | Определение от 18.10.2021 № 305-ЭС21-12104 по делу № А40-95182/2020 (с участием МИ ФНС России по КН № 2 и ООО «Газпромнефть-Хантос») | ***Кустовые площадки*** - объекты ОС созданы в рамках инженерной подготовки кустов скважин и представляют собой песчаные площадки (основание) для размещения на них сооружений и иных объектов, обеспечивающих добычу газожидкостной смеси; использование земельного участка для возведения и эксплуатации на нем объектов капитального строительства (зданий, сооружений и т.п.) не может служить основанием для взимания налога на имущество в отношении стоимости работ по улучшению земельного участка. |  |
| 14. | Определение от 26.11.2021 № 305-ЭС21-21731 по делу № А40-107082/2020 (с участием МИ ФНС России по КН № 2 и ООО «Газпромнефть-Омский НПЗ») |  | ***Трубопроводы технологические*** - капитальные сооружения, входят в состав других объектов, формирующих единую технологическую цепь производства, функционально связаны с другими сооружениями, в том числе с объектами недвижимого имущества. |
| 15. | Определение от 07.02.2022 № 306-ЭС21-27603 по делу № А55-32062/2020 (с участием МРИ ФНС России № 15 по Самарской области и ПАО «КуйбышевАзот») |  | ***Установка газотурбинная ГТТ-ЗМ, колонна абсорбционная поз. К 201, реактор каталитической очистки, продувочная колонна и АСУ ТП*** - составные части единого неделимого объекта "Производство неконцентрированной азотной кислоты на базе агрегата УКЛ-7-76, мощностью 120 тыс. т/год." |
| 16. | Определение от 10.03.2022 № 305-ЭС22-774 по делу № А40-1615/2019 (с участием МИ ФНС России по КН № 4 и ПАО «МРСК Сибири») | ***Волоконно-оптические линии связи (кабельные ВОЛС), воздушные линии электропередачи, трансформаторные подстанции*** - по результатам проведенных экспертиз не имеется оснований для квалификации объектов электросетевого хозяйства в качестве недвижимого имущества.  ***Внутриплощадочная дорога, промышленная площадка*** - не имеют самостоятельного хозяйственного назначения, отличного от обслуживания земельного участка. |  |
| 17. | Определение от 24.03.2022 № 301-ЭС22-1757 по делу № А29-7664/2019 (с участием ИФНС России по г. Сыктывкару и ООО «Биоэнергетическая компания») | ***Оборудование электростанции (миниТЭС на биотопливе)*** (внутренние кабельные сети, градирня, дизель-генераторная установка, дробилка с установленным вибростолом и транспортером, дымовая труба, ленточная сушилка, ленточный конвейер, оборудование участка промежуточного хранения и подачи топлива, разгрузочный конвейер, система управления ТЭС, энергоблок, бак аварийного слива); канализация бытовая К1, канализация ливневая К-2, канализация напорная КН-1, сети водоснабжения наружные, канализационно-насосная станция, очистные сооружения, сети 04 кВ, сети наружного освещения - объекты приобретены как движимое имущество, приняты к учету в таком качестве после окончания монтажа как самостоятельные инвентарные объекты основных средств, формируют производственные линии и ТЭС, предназначены для производства готовой продукции, относятся к такому виду объектов основных средств как машины и оборудование; в состав объекта "Тепловая электростанция" также включены объекты, которые в здании не располагаются, расположение объектов на территории земельного участка разрозненно, объекты не объединены единым фундаментом, находятся в разных объектах недвижимого имущества, в объектах под навесами, не являющихся объектами недвижимого имущества (участок промежуточного хранения и подачи топлива), либо расположены на земельном участке без каких-либо навесов и вне зданий, не имеют прочной связи с землей, закреплены анкерами; отсутствовали доказательства, что при приобретении оборудования и его монтаже налогоплательщик осуществил инвестиции в улучшение объектов недвижимости. |  |
| 18. | Определение от 01.06.2022 № 306-ЭС22-7514 по делу № А55-35398/2020 (с участием МРИ ФНС России № 15 по Самарской области и ПАО «РусГидро») |  | ***Имущество ГЭС: Кабельные линии электропередачи с опорами; трансформаторы и трансформаторные подстанции; турбины гидроэлектростанции; затвор основной, водосливная плотина с кодом ОКОФ 330.28.12.1; решетка сороудерживающая с кодом ОКОФ 330.28.12.1*** - с учетом результатов комплексных строительно-технических экспертиз гидроэлектростанция представляет собой комплекс объединенных единым производственным назначением и технологическим режимом работы зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, возведенных по единому проекту и расположенных на одном земельном участке; объекты, входящие в состав гидроэлектростанции, являются ее составной частью и относятся к сложной вещи. |
| 19. | Определение от 03.06.2022 № 305-ЭС22-10313 по делу № А40-255623/2018 (с участием МИ ФНС России по КН № 4 и ПАО «Россети Волга») | ***Волоконно-оптические линии связи (кабели связи); пожарная сигнализация, система противопожарной защиты объектов, система отопления районных электрических сетей, система автоматического газового пожаротушения, основной производственно-технический комплекс центра управления сетями, система охранной сигнализации, система вентиляции диспетчерского пункта, система кондиционирования и вентиляции*** - под волоконно-оптической линией связи может пониматься как размещенный в грунте волоконно-оптический кабель, так и линейно-кабельное сооружение связи с размещенным в нем волоконно-оптическим кабелем (либо без такового); в данном случае квалификация ВОЛС, как имущества (движимое и недвижимое) должно осуществляться исходя из физических свойств конкретного объекта; документов, свидетельствующих о том, что спорные объекты ВОЛС относятся к линейно-кабельным сооружениям согласно критериям, указанным выше не представлено; не приведены доводы о том, что спорные ВОЛС изначально создавались как линейно-кабельные сооружения, что безусловно свидетельствовало бы о создании объекта недвижимости; остальные ОС являются отделимыми улучшениями недвижимого имущества, могут быть перемещены без несоразмерного ущерба их назначению и установлены в ином месте, в том числе может быть произведена замена его отдельных частей без получения разрешений на реконструкцию/ввод объекта, на момент их ввода в эксплуатацию не являлись частью зданий и сооружений и не использовались для обеспечения их эксплуатации; все объекты были приобретены и поставлены на бухгалтерский учет позднее в качестве отдельных объектов и могут быть перемещены и использоваться на других объектах без ущерба своему назначению. |  |
| 20. | Определение от 06.06.2022 № 308-ЭС22-7742 по делу № А53-3299/2021 (с участием МРИ ФНС России № 13 по Ростовской области и ПАО «Вторая генерирующая компания оптового рынка электроэнергии») |  | ***Система очистки и отвода сточных вод с территории промплощадки (Новочеркасская ГРЭС)***, предназначенная для очистки ливневых и талых вод с территории промплощадки - объект в целом имеет признаки сооружения капитального строительства; используется в составе имущественного комплекса; подлежит государственной регистрации; связан с землей, перемещение его без несоразмерного ущерба его назначению невозможно; является сооружением второго уровня ответственности, с учетом элементов инфраструктуры и относится к объектам недвижимого имущества. |

1. Настоящее письмо ФНС России носит сугубо информационно-справочный (рекомендательный) характер, не устанавливает общеобязательных правовых норм и не препятствует применению нормативно-правовых актов и судебных постановлений в значении, отличающемся от разъяснений, имеющихся в настоящем письме. [↑](#footnote-ref-1)