

Одним из первых известных кейсов, в которых обсуждался похожий вопрос (о квалификации промышленного оборудования) было знаменитое дело общества «Батыр» (Постановление Президиума ВАС РФ от 12 октября 1999 г. № 2061/99 по делу № А72-2212/98-Кд136/1). В данном постановлении Высший Арбитражный Суд РФ («ВАС РФ») признал промышленный холодильник недвижимым имуществом, поскольку:

- перемещение холодильника неизбежно будет связано с несоразмерным ущербом для его использования по назначению;
- холодильник имел фундамент, а значит, являлся сооружением, прочно связанным с землей.

Отметим, что в указанном деле квалификация имущества **не была связана с вопросами налогообложения**, а оценивалась именно с точки зрения **гражданского права**.



В обоих рассматриваемых нами случаях, напротив, налогоплательщики – энергетические компании обратились в суд за оспариванием доначисления налога на имущество. Доначисления были произведены, в частности, в связи с квалификацией как недвижимого имущества газопоршневых электроагрегатов, водогрейных котлов, различных насосов, станций поддержания давления, газовой и паровой турбин, трансформаторов, распределительных устройств, генераторов, контрольно-измерительных приборов, теплообменников, вентиляторов и прочего оборудования, используемого при производстве тепло- и электроэнергии.

В суде налоговые органы настаивали на том, что спорные объекты являются именно недвижимостью, приводя следующие доводы, частично напоминающие выводы ВАС РФ по делу общества «Батыр», основанные на чисто гражданско-правовом понимании недвижимого имущества:

- спорные объекты составляют имущественные комплексы со зданиями и сооружениями, в которых они установлены, так как являются «конструктивно-сочлененными элементами» - взаимосвязанными оборудованием и сооружениями. Данный довод, среди прочего, подтверждался тем, что объекты возведены и смонтированы по единой проектной документации в отношении объектов капитального строительства. При этом спорные объекты связаны единым технологическим и функциональным назначением – процесс производства электрической и тепловой энергии, и могут выполнять свои функции исключительно в комплексе, возведенном как объект капитального строительства;



- объекты не могут быть перемещены без ущерба их назначению – в одном из дел была произведена комплексная экспертиза, установившая, что перемещение некоторых систем потребовало бы изменения проекта, соответствующей инфраструктуры и переноса сетей, а иначе вызвало бы нарушение функционального назначения всего энергоблока, в составе которого эти системы действуют.
- сооружения имеют неразрывную связь с землей, так как установлены на специально возведенных под ними фундаментах;

Таким образом, во всех инстанциях налоговые органы, по сути, обосновывали свою позицию наличием у спорных объектов вполне **классических гражданско-правовых признаков** недвижимого имущества, сформулированных ст. 130 ГК РФ и многолетней судебной практикой, существующей по крайней мере с 1999 г.



Вместе с тем, отправляя рассматриваемые нами дела на новое рассмотрение, ВС РФ четко указал, что этих характеристик, по которым имущество обычно квалифицируется как недвижимое, недостаточно для целей именно **налоговой квалификации**: *«ни факт использования имущества по общему назначению, predetermined technology production, ни объединение имущества налогоплательщика в имущественный комплекс для целей совершения сделок с ним (купли-продажи, передачи в залог и т.п.) не являются достаточными основаниями для квалификации всех входящих в такой комплекс вещей, в том числе частей конструктивно-сочлененного объекта, как объектов налогообложения по налогу на имущество организаций».*

ВС РФ привел следующие обстоятельства, которые налоговый орган должен был принять во внимание, а также должны оценить суды при новом рассмотрении:

- спорные объекты были учтены в качестве самостоятельных инвентарных объектов, поскольку сроки их полезного использования значительно отличались друг от друга и от срока здания в каждом конкретном случае в целом (к примеру, в Определении ВС РФ от 17 января 2025 г. сроки полезного использования спорных объектов варьировались от 48 до 480 месяцев и были не сопоставимы со сроками полезного использования соответствующих сооружений электростанции);
- в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов **оборудование не является зданиями и сооружениями**, за исключением случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; устройства канализации и т.д.).



Однако установка отдельных элементов оборудования на фундамент, как в рассматриваемых случаях, не является таким исключением из общего правила и не делает такие вещи частями того объекта капитального строительства, в которых они расположены – фундаменты элементов оборудования входят в состав самого такого оборудования, а не здания;

- спорное имущество поставлено иностранными и российскими поставщиками как движимое имущество, в таком же качестве получено заявителем в собственность по актам сдачи-приемки и товарным накладным как оборудование, требующее монтажа;
- тот факт, что все элементы оборудования, с одной стороны, и здания и сооружения, с другой стороны, задействованы в сложном технологическом процессе выработки энергии, не означает, что они образуют единый объект недвижимости, подлежащий налогообложению.

Дополнительно ВС РФ также указал, что даже в одних и тех же фактических обстоятельствах **гражданское и налоговое законодательство преследуют разные цели** – если для гражданского оборота в целях обеспечения его стабильности допускается объединять движимые и недвижимые вещи в единые имущественные комплексы, то применение такого подхода в сфере налогообложения может противоречить целям законодательного регулирования. По этой причине, даже регистрация имущества в качестве недвижимого в ЕГРН имеет для целей налогообложения лишь доказательное значение, но не является безусловным основанием для квалификации такого имущества в качестве подлежащего налогообложению.

Позиция ВС РФ, изложенная в рассматриваемых Определениях, не является принципиально новой: с 2019 по 2024 годы высшая судебная инстанция уже неоднократно рассматривала дела, связанные с тематикой классификации имущества как недвижимого в налоговых целях. При рассмотрении таких дел ВС РФ последовательно указывал, что квалификация объектов основных средств в качестве недвижимости для целей налога на имущество организаций, основанная на гражданско-правовом понимании недвижимости:

- не обеспечивает формальной определенности налоговых норм;
- в ряде случаев не позволяет достигнуть целей законодателя, для которых движимое имущество освобождалось от налогообложения;
- не соответствует определению объекта налога на имущество организаций, поскольку в соответствии с ним налогом облагается не любая недвижимость, а поставленная на учет в качестве объектов основных средств, что свидетельствует о необходимости применения формализованных критериев, предусмотренных законодательством и подзаконными актами в сфере бухгалтерского учета.



В рассматриваемых Определениях ВС РФ подтвердил ранее занимаемую им позицию и высказался в том числе относительно классификации как недвижимого имущества объектов, видовая принадлежность которых уже была предметом спора в ранее рассмотренных им делах: газовых и паровых турбин (см. Определение ВС РФ от 13 ноября 2024 г. по делу № А60-10009/2023), трансформаторов и распределительных устройств), трансформаторов (Определение ВС РФ от 26 ноября 2024 г. по делу № А12-9734/2023), систем пожаротушения (Определение ВС РФ от 12 июля 2019 г. по делу № А12-9734/2023) и проч. Как и в более ранних делах, с учетом обстоятельств они не были признаны судом недвижимостью.

Однако более важным и универсальным выводом, чем квалификация отдельных видов спорных объектов основных средств как движимого имущества, является указание ВС РФ в Определении от 15 января 2025 г. на то, что из установленного экспертизой единого назначения объектов основных средств не следует вывод о допустимости их совокупного налогообложения. Полагаем, что данный вывод может быть использован не только налогоплательщиками из отрасли тепло- и электроэнергетики, но и из других сфер в случаях, когда основными аргументами налоговых органов в пользу квалификации объектов основных средств как недвижимости является их соединенность между собой и единое функциональное назначение.