

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Крохмаль Д.Д. Проблемы классификации движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения как фактор инвестиционной политики предприятий // Налоги и налогообложение. 2024. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.5.70799 EDN: CVSXHT URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=70799

Проблемы классификации движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения как фактор инвестиционной политики предприятий**Крохмаль Даниил Дмитриевич**

ORCID: 0000-0001-7801-9164

магистр; факультет налогов, аудита и бизнес-анализа; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

125167, Россия, г. Москва, ул. Ленинградский Пр., 55

✉ daniil.krohmal.dm@mail.ru

[Статья из рубрики "Арбитражная практика разрешения налоговых споров"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.5.70799

EDN:

CVSXHT

Дата направления статьи в редакцию:

19-05-2024

Аннотация: В работе рассмотрена проблема разграничения движимого и недвижимого имущества в аспекте дестабилизации инвестиционного климата в Российской Федерации. На анализе динамики макроэкономических показателей во взаимосвязи с направлением развития судебной практики последних лет обосновывается актуальность и значимость негативного эффекта, оказываемого волатильностью применяемых подходов к оценке характеристики основных средств, на инвестиционную политику предприятий. В частности, акцентируется внимание на динамике удельного веса совокупной стоимости облагаемого недвижимого имущества в общей его совокупности, а также подчеркивается противоречивость выводов судебных постановлений последних лет. Автор агрегирует основополагающие признаки признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства, оценивает их на предмет соответствия принципам построения налоговой системы и декларируемым целям налоговой политики, выявляя тем самым фундаментальную основу для дальнейшего

реформирования имущественного налогообложения. Методическая основа настоящего исследования сформирована положениями экономической теории, классическими работами по налоговому праву, различными подходами к изучению и выявлению противоречий судебной практики, трудами ведущих исследователей тематики. В работе использованы следующие методы исследования: диалектический, логический, сравнительно-правовой, метод статистической обработки данных, сравнительный анализ, синтез, метод группировок и табличного представления информации. Исследование предлагает формулу разработки направлений совершенствования механизма классификации имущества для целей налогообложения как фактора роста инвестиционной привлекательности в Российской Федерации. Автор подчеркивает множество внутренних противоречий определения недвижимого имущества в гражданском законодательстве в случае его применения для цели характеристики имущества в налоговом аспекте, в связи с чем предлагает ограничить его использование дополнительными параметрами. Предлагаемый новый подход к классификации основных средств строится не вокруг оценки конкретных имущественных объектов, а вокруг групп и кластеров таких объектов, объединённых согласно порядку бухгалтерского учета, что позволит ликвидировать недостатки текущих подходов классификации имущества. В работе заочно выявляются риски нового подхода, предлагаются меры по их нивелированию, а также в формате превентивной научной дискуссии приводятся основания негативного влияния применения таких юридических конструкций гражданского права как "единый недвижимый комплекс", "сложная вещь" и др., на налоговую систему Российской Федерации.

Ключевые слова:

налог на имущество, недвижимость, классификация имущества, инвестиции, движимое и недвижимое, инвестиционная активность, имущественное налогообложение, порядок налогообложения, движимое имущество, недвижимое имущество

Введение

Среди актуальных вопросов налогообложения на перспективу в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов в разрезе налога на имущество организаций (далее НИО) указана инициатива по осуществлению проработки перехода к налогообложению недвижимости организаций исходя из кадастровой стоимости в отношении более широкого круга объектов. В аспекте приближенных мер налоговой политики по имущественному налогообложению Минфин России указывает на уточнение определения понятия объекта бытового обслуживания в целях применения положений ст.378.2 НК РФ для ликвидации неоднозначной трактовки законодательства. Представленные инициативы сами по себе являются значимыми, подлежащими отдельному анализу, однако примечательно здесь другое. Минфин России не обозначил ни в мерах налоговой политики, ни даже в актуальных вопросах налогообложения на перспективу проблему разграничения движимого и недвижимого имущества, несмотря на тот факт, что практика по данному вопросу является крайне изменчивой, а законодательство не представляется в должной степени гармонизированным, отвечающим базовым принципам налогообложения. Далее мы ещё неоднократно отметим, что всё более и более расширяющиеся в последнее время критерии недвижимости не отвечают изначальным предпосылкам реформирования НИО. Так, в Письме Минфина России от 31.10.2022 N 03-

05-04-01/105232 отмечается, что исключение из состава облагаемых объектов движимого имущества должно стимулировать организации к инвестированию в приобретение основных средств, к расширению программ по обновлению изношенных основных фондов, к направлению ресурсов на модернизацию, реконструкцию и дооборудование средств производства. Заметим, что проблема износа оборудования является одним из ключевых препятствий развития экономического роста в Российской Федерации (проблема недостаточного инвестирования экономики), а эффективность принятых стимулов по НИО представляется крайне сомнительной при непоследовательной и достаточно размытой позиции в отношении квалификации имущества.

Целью исследования является разработка направлений совершенствования механизма классификации имущества для целей налогообложения как фактора роста инвестиционной привлекательности в Российской Федерации.

Достижение указанной цели определило постановку и решение следующих задач:

- 1) анализ текущего нормативно-правового регулирования разграничения движимого и недвижимого имущества,
- 2) проанализировать различные подходы к классификации имущества в аспекте судебной практики;
- 3) оценить динамику изменения совокупной стоимости недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения;
- 4) выработать механизмы и признаки классификации имущества для целей налогообложения.

Объектом исследования выступают экономические отношения, складывающиеся в процессе налогообложения имущества организаций.

Предмет исследования – классификационные признаки движимого и недвижимого имущества.

Научная новизна исследования состоит в формировании нового подхода к классификации объектов имущества, основанному на критериях, сформировавшихся в рамках судебной практики, а также нацеленному на повышение инвестиционной привлекательности Российской Федерации.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования предложенных критериев классификации имущества налоговыми органами для систематизации внутренних аналитических подходов и налогоплательщиками в целях минимизации налоговых рисков по налогу на имущество организаций.

Постановка проблемы исследования

Проблема определения движимых и недвижимых объектов, их справедливого и прозрачного разграничения, неизбежно возникает при функционировании налога на имущество организаций. Это один из тех недостатков, который, так или иначе, заложен в сущностное определение самого объекта, а значит неминуемо проявит себя в процессе взимания налога. Это можно отследить как с развитием мировой практики имущественного налогообложения, так и при детальном исследовании российского опыта в ретроспективе последних десятилетий. Впрочем, в данной работе мы не ставим перед собой цели проанализировать мировой опыт налогообложения недвижимости или

раскрыть исторический аспект налогового права в России (в части зарубежного опыта стоит заметить, что он не рассматривается по той лишь причине, что проблематика исследования вызвана конкретными особенностями характеристики имущественных объектов для цели налогообложения, специфичными для каждой страны). Вместо этого мы сфокусируемся на текущих реалиях применения положений Главы 30 НК РФ, на практике решений налоговых органов по доначислениям, связанным с характеристикой различных имущественных объектов, а также на итогах налоговых споров, где в судебном порядке вырабатывается позиция, неизбежно возвращающаяся в ранг прямой рекомендации к действию для всех налогоплательщиков государства.

Методическая основа настоящего исследования сформирована положениями экономической теории, классическими работами по налоговому праву, различными подходами к изучению и выявлению противоречий складывающейся судебной практики, трудами ведущих исследователей тематики. В работе использованы следующие методы исследования: диалектический, логический, сравнительно-правовой, метод статистической обработки данных, сравнительный анализ, синтез, метод группировок и табличного представления информации.

Актуальность исследования, как ранее упоминалось, обусловлена структурными проблемами отечественной экономики, вызванными недофинансированием производственных отраслей. Для подтверждения данного тезиса приведём макроэкономическую статистику по некоторым сегментам народного хозяйства, для которых свойственна повышенная капитал вооруженность (что увеличивает как результативность использования имущественного налогообложения в аспекте действенной методики по стимулированию инвестиционной привлекательности, так и отрицательный эффект имущественного налогообложения от функционирования повышенной налоговой нагрузки в отрасли). Учитывая всевозможные статистические, институциональные и иные особенности (в частности, долю НИО в налоговой нагрузке предприятий), рассмотрим в качестве примера следующий набор отраслей: производство кокса и нефтепродуктов (5,4% НИО в налоговой нагрузке); производство автотранспортных средств и сопутствующего оборудования (3,3% НИО в налоговой нагрузке); обеспечение электрической энергией, газом и паром (13,4% НИО в налоговой нагрузке). Соответствующие статистические сведения приведены в Таблице 1.

Таблица 1 – Некоторые макроэкономические показатели капитал вооруженных отраслей российской экономики (Инвестиции в России. 2023: Стат.сб./ Росстат.-М., 2023. – 229 с.)

№	Показатель	2019	2020	2021	2022
Производство кокса и нефтепродуктов					
1	Инвестиции в основной капитал в ценах 2019 года, млрд руб.	532,03	629,59	554,02	573,43
1.1	Прирост по строке 1, %	-	18,3	-12,0	3,5
2	Степень износа машин и оборудования, %	64,6	67,8	65,7	54,2
3	Рентабельность активов, %	5,0	2,9	8,8	10,0
Производство автотранспортных средств и сопутствующего оборудования					
4	Инвестиции в основной капитал в ценах 2019 года, млрд руб.	100,80	81,30779	119,0147	60,47883
4.1	Прирост по строке 4, %	-	-19,3	46,4	-49,2

5	Степень износа машин и оборудования, %	68,3	71,8	72,2	65,3
6	Рентабельность активов, %	5,5	1,9	5,8	0
Обеспечение электрической энергией, газом и паром					
7	Инвестиции в основной капитал в ценах 2019 года, млрд руб.	1 033,40	1095,796	1058,677	1200,554
7.1	Прирост по строке 7	-	6,0	-3,4	13,4
8	Степень износа машин и оборудования, %	51,3	52,9	53,0	50,7
9	Рентабельность активов, %	4,9	2,6	5,4	4,5

Степень износа основных фондов в 50% считается высокой, свидетельствующей о крайней нехватке финансовых ресурсов для обновления основного капитала. При этом волатильность инвестиций в основной капитал, скорректированная на показатели инфляции, показывает, что, если для таких отраслей как обеспечение электрической энергией, газом и паром свойственна стагнация недофинансирования, то для автомобилестроения ситуация находится на грани катастрофы. Производство автомобилей и сопутствующего оборудования в Российской Федерации по итогам 2022 года показало рекордное за последнее десятилетие снижение инвестиционной активности без малого на 50%, а рентабельность активов для отрасли составила отрицательное значение. Безусловно, причины межотраслевых дисбалансов лежат за пределами как исчисления НИО, так и налогообложения в целом, и отсылают нас к структурным проблемам российской экономической модели. Однако не стоит преуменьшать значение налоговой политики. Оптимальные и своевременные подходы к налоговому стимулированию и налоговой рестрикции могут значительно уменьшить негативный эффект от указанных дисбалансов. Учитывая напряженность инвестиционной ситуации в ряде ключевых отраслей российской экономики, можно резюмировать, что непоследовательная и непостоянная позиция в отношении квалификации имущественных объектов может оказать негативный эффект, многократно превышающий значения изначальных предпосылок (в частности, по причине горизонтального, а не вертикального эффекта). Экономические агенты, отслеживающие судебную практику и актуальные разъяснения законодательства, в целях минимизации налоговых рисков учитывают новые критерии классификации имущественных объектов не только в разрезе отражения фактов хозяйственной жизни и формирования налоговой отчетности, но и включают данные налоговые расходы в инвестиционные планы (которые в настоящее время и так существенно ограничены стоимостью заёмного капитала, направленностью на высокомаржинальный бизнес с высокой рентабельностью инвестированного капитала), что отрицательно сказывается на перспективах решения основных проблем с обновлением основных фондов. Поэтому, когда мы говорим даже о производстве кокса и нефтепродуктов, где ситуация с основными фондами только начала показывать положительную динамику, нам следует крайне осторожно обращаться с такими инструментами как имущественное налогообложение, которое может стать тем самым решающим фактором, что определит судьбу экономического роста и развития отрасли.

Второй предпосылкой актуальности исследования является гармонизация законодательства, построение нормативно-правовой налоговой структуры, основанной на принципах справедливости, законности, ясности и юридического равенства. Более подробно данную предпосылку, её обоснование и практическое значение мы проанализируем в следующих частях исследования, пока же остановимся на том, что

система нормативно-правовых актов не должна содержать в себе множественного толкования и явных противоречий. Более того, правовые основы, будь то определение объекта налогообложения или особенности исчисления налоговой базы, не должны ставиться в зависимость от причин и факторов, не следующих из основных принципов налогового законодательства.

Концепции правового регулирования имущественного налогообложения в аспекте уточнения характеристики объекта интересуют многих учёных и специалистов в области налогового регулирования. Среди них С. Г. Пепеляев [1], И. В. Бобошко [2], Т. А. Логинова [3], Д. А. Смирнов [4] и многие другие. Стоит отдельного отметить, что большая часть авторов, так или иначе, выделяет существенные недостатки неопределённости в отношении разграничения движимого и недвижимого имущества, указывает на доступные пути их ликвидации, приводит предложения по качественному реформированию системы имущественного налогообложения. Тематика такого рода интересна не только в контексте российской юрисдикции. Это подтверждают исследования таких авторов как Blochliger, H. [5], Brzeski, J. [6], Prammer D. [7] и другие. В некоторых научных работах исследуются отраслевые особенности формирования налоговых поступлений по НИО. К примеру, в статье Р. В. Балакина, А. А. Попова, С. Д. Шаталова [8] с помощью корреляционно-регрессионного анализа выявляются противоречия между налоговой нагрузкой и удельным весом начислений НИО в разрезе различных сегментов отечественной экономики с учётом в том числе территориального аспекта. Выводы исследования показательны в части проблематики определения движимых и недвижимых объектов, так как позволяют выявить отрасли с наибольшими структурными дисбалансами налогообложения для дальнейшего анализа судебной практики. В работе Богачева С. В., Мандрошенко О. В., Антонова М. Б. [9] содержатся интересные аналитические выкладки по использованию современных технологий для развития инструментов налогового администрирования различных аспектов имущественного налогообложения, в том числе характеристики имущественных объектов. Примечательны исследования по вопросу с отраслевой спецификой, позволяющие существенно дополнить понимание действительного экономического характера отдельных основных средств (в качестве примера можно привести работы Бусыгиной А. А. [10]).

Заметим, что определяющая роль судов при обсуждении теоретической компоненты вопроса для данной проблемы является обыденностью, и это, на наш взгляд, не вполне нормально, так как свидетельствует о постоянной волатильности налоговой практики. Это можно увидеть и в научных работах. Так, в статьях К. С. Данилова [11], Ю. С. Мирзоева [12], К. О. Макаровой [13] приводятся актуальные категориальные признаки движимых и недвижимых объектов на момент проведения исследований, а некоторые возникающие противоречия обуславливаются временным фактором, динамикой судебных процессов. При текущих реалиях любая научная работа, которая определяет характеристику движимого и недвижимого имущества, делает это «на дату», что лишь подтверждает необходимость не точечного анализа отдельных судебных практик, а создания системы сбалансированного нормативного регулирования, где будут нивелированы главные недостатки сложившегося подхода определения имущественного объекта.

В Российской Федерации по данным 2023 года НИО составляет около 7% от налоговых доходов консолидированного бюджета субъектов РФ. Данное значение сильно варьируется в зависимости от региона. Влияние на данный факт оказывает множество аспектов: деловая активность на территории (расположение крупного бизнеса, больших

производств); наличие полезных ископаемых; объём налоговых льгот; климатические условия и др. Иначе говоря, даже в Москве, где НИО составляет всего 4,7% от налоговых доходов, он обеспечивает бюджет суммой в размере 179 млрд рублей (что сопоставимо, к примеру, с годовым финансированием государственной программы «Экономическое развитие и инвестиционная привлекательность города Москвы»). Рассмотрим на макроэкономической статистике, как менялась совокупная стоимость всего недвижимого имущества (признаваемого объектом налогообложения по НИО) за последние годы.

Таблица 2 – Динамика изменения совокупной стоимости недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения по НИО, и совокупной стоимости, определённой по данным статистических органов

№	Показатель	2019	2020	2021	2022
1	Совокупная балансовая стоимость недвижимого имущества для целей налогообложения (за исключением облагаемого НИО по кадастровой стоимости), млрд руб.	49 555,94	51 864,87	55 330,34	63 835,31
1.1	Прирост по строке 1, %	-	4,66	6,68	15,37
2	Совокупная кадастровая стоимость недвижимого имущества для целей налогообложения (включаемая в налоговую базу НИО по кадастровой стоимости), млрд руб.	9 955,11	9 926,96	10 167,39	13 268,36
2.1	Прирост по строке 2, %	-	-0,28	2,42	30,50
3	Совокупная балансовая стоимость нежилых зданий, млрд руб.	36 413,44	41 144,31	44 978,95	48 139,33
3.1	Прирост по строке 3, %	-	12,99%	9,32%	7,03%
4	Совокупная балансовая стоимость сооружений, млрд руб.	40 231,92	42 293,43	44 911,74	48 238,99
4.1	Прирост по строке 4, %	-	5,12%	6,19%	7,41%
5	Совокупная балансовая стоимость машин и оборудования, млрд руб.	20 324,90	21 767,74	23 813,49	23 859,40
5.1	Прирост по строке 5, %	-	7,10%	9,40%	0,19%
6	Сумма строк 3-5, млрд руб.	96 970,26	105 205,48	113 704,18	120 237,72
6.1	Прирост по строке 6, %	-	8,49%	8,08%	5,75%
7	Удельный вес совокупной стоимости недвижимого имущества для целей налогообложения в совокупной стоимости всего имущества, %	61,4	58,7	57,6	64,13

Источник: составлено автором на основании Отчета о налоговой базе и структуре

начислений по налогу на имущество организаций 5-П; информации Росстата по основным фондам и другим нефинансовым активам

Обратим внимание, как складывается динамика разрыва между совокупной стоимостью всех объектов налогообложения по НИО и совокупной стоимостью основных фондов, определённой Росстатом по зданиям и сооружениям (заметим, что, исходя из прямых норм законодательства, далеко не каждое сооружение признаётся недвижимым имуществом). Если на промежутке 2019-2021 гг. рост совокупной стоимости всех налогооблагаемых объектов в целом соответствовал численным изменениям переоценки старых и вводу в эксплуатацию новых зданий и сооружений, то в 2022 году наблюдается принципиальное изменение подхода. Прирост совокупной стоимости имущества, облагаемого по среднегодовой стоимости, превысил значение в 15%. При этом предположение о том, что это могло произойти за счёт сокращения объектов, облагаемых по кадастровой стоимости, отвергается ввиду роста совокупной кадастровой стоимости более чем на 30%. Данный разрыв становится тем более очевидным, если учесть, что существует имущество, которое не признаётся объектом налогообложения по НИО, но так или иначе учитывается в статистических формах совокупной балансовой стоимости (например, имущество для нужд обеспечения безопасности и охраны правопорядка, объекты культурного наследия, космические объекты и др.). По таблице 1 видно, что суммарная балансовая стоимость нежилых зданий и сооружений в 2022 году менее чем на четверть превосходит совокупную балансовую стоимость налогооблагаемых объектов, тогда как в 2019 году это значение превышало 40%. В итоге удельный вес совокупной стоимости недвижимого имущества для цели налогообложения в совокупной стоимости всего имущества в 2022 году вырос относительно 2021 года более чем на 6%. Представляется справедливым утверждение, что одной из причин данного дисбаланса является именно включение в состав недвижимого имущества всё большего количества некапитальных сооружений, машин и оборудования (а точнее изменение юридического статуса целых кластеров имущественных объектов).

Анализ подходов к классификации имущества в аспекте судебной практики

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее НК РФ) не содержит определения понятий «движимое» и «недвижимое» имущество. Статья 374 НК РФ устанавливает, что объектом налогообложения по НИО признаётся недвижимое имущество, однако никаких дополнительных пояснений и комментариев в Законе не приводится. В такой ситуации их необходимо искать в других отраслях законодательства (п.1 ст.11 НК РФ). В соответствии с ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020 машины и оборудование выделяются в отдельный от зданий и сооружений вид объектов основных средств. Общероссийский классификатор основных фондов 013-2014 (Приказ Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст) также подтверждает такое разделение (за исключением машин и оборудования, которые являются непосредственной частью зданий и сооружений). Принимая во внимание ст.130 ГК РФ, в которой к недвижимости относятся «земельные участки, участки недр и всё, что прочно связано с землёй, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно», нельзя не заметить, что представленная характеристика, хоть и содержит первичные признаки недвижимого имущества, но не позволяет в должной мере определить его, так как не разъясняет, какая связь с землёй может считаться прочной и какой ущерб признаётся несоразмерным. Если учитывать положения ст.133 и 133.1 ГК РФ, то анализ каждого отдельного объекта становится ещё более трудоёмким, так как возникает дополнительная характеристика в виде признания имущества единым недвижимым комплексом (далее ЕНК), содержание которой сводится

к неоднозначной формулировке о неразрывно связанных физически/технологически объектах. Было бы справедливым замечание, что мало какое обновление производственного оборудования не заканчивается его соединением (в той или иной степени) с объектом недвижимого имущества (зданием; капитальным сооружением), что свойственно конструкционно сложным и дорогостоящим объектам, однако признавать каждое такое обновление улучшением здания/сооружения, в котором оно расположено, представляется мерой, не отвечающей базовым принципам законодательства. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ ("Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 4 (2019)) отмечала, что оборудование может относиться к зданиям и сооружениям, только если оно становится их неотъемлемой частью, непосредственно включается в функциональный состав их эксплуатации (как, к примеру, различного рода коммуникации внутри зданий, установка которых предназначается для оснащения объекта тем или иным видом ресурса, т.е. теплом, водой, газом и др.). При этом, если мы имеем дело с обратной ситуацией, то есть для обеспечения работы оборудования строится специальное здание, то такой вариант уже не может рассматриваться как основание для признания оборудования недвижимым (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.09.2021 N 308-ЭС21-6663 по делу N A18-1531/2019). Дополнительным аргументом квалификации основного средства как недвижимости является его регистрация в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество (далее ЕГРН), однако данный критерий сам по себе противоречив, ведь ЕГРН существует для функциональной стабильности гражданского оборота, а не разграничения различных статусов имущества (Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации"). Так, вопрос разграничения ЕНК с обособленным друг от друга движимыми и недвижимыми объектами также является одним из ключевых в рассматриваемом аспекте.

На данный момент мы перечислили лишь наиболее часто встречающиеся критерии признания имущества недвижимым. Учитывая, что каждый из них не может быть признан безусловным, а большинство формулировок носят всё же достаточно пространственный характер, возникает закономерный вопрос о руководстве и принципах включения тех или иных объектов конкретным налогоплательщиком. На практике каждый имущественный объект рассматривается индивидуально. Анализируются его конструктивные особенности, возможности перемещения и переустановки (при этом критерии существенной потери технологических свойств также не установлены). Рассмотрим текущую судебную практику более конкретно, обращая внимание на характер применения тех или иных критериев присвоения имуществу категории движимого или недвижимого для целей налогового законодательства.

Таблица 3 - Судебная практика по квалификации движимого/недвижимого имущества (2019-2023 гг.)

Вывод	Судебное дело	Имущество
	Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241, А05-879/2018	- трансформаторная подстанция; оборудование линии по производству древесных гранул; поперечные транспортеры подачи щепы, опилок, коры; автоматическая система защиты от пожаров и пылевых взрывов;

Движимое имущество (некапитальное сооружение; улучшение земельного участка)	Определение Верховного Суда РФ от 02.03.2022 N 480-ПЭК21 по делу N A18-1531/2019	- установка для производства CO2; линия по производству и розливу безалкогольных напитков; система обратного осмоса.
	Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 N 308-ЭС20-23222 по делу N A32-56709/2019	- энергоустановка.
	Определение Верховного Суда РФ от 24.03.2022 N 301-ЭС22-1757 по делу N A29-7664/2019	- система электроснабжения тепловой электростанции; система управления ТЭС; градирня; дизель-генераторная установка; дробилка, дымовая труба; ленточная сушилка, ленточный конвейер; оборудование участка промежуточного хранения и подачи топлива; разгрузочный конвейер; энергоблок; бак аварийного слива.
	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.06.2023 N Ф05-10886/2023 по делу N A40-237615/2018	- волоконно-оптические линии связи; воздушные и кабельные линии; трансформаторные подстанции; распределительные устройства.
	Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.12.2022 N Ф04-7360/2022	- водогрейная котельная; автоматическая газораспределительная станция; газопроводы; полигон захоронения промышленных стоков.
	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.03.2022 N Ф05-4807/2022 по делу N A41-6331/2019	- ворота; ограждение; забор; замощение.
	Определение Верховного Суда РФ от 10.03.2022 N 305-ЭС22-774 по делу N A40-1615/2019	- бетонированные площадки; асфальтированные площадки; автодороги.
	Определение Верховного Суда РФ от 18.09.2023 N 306-ЭС23-16674 по делу N A55-28635/2021	- гидросиловое оборудование; гидроагрегаты; турбины; трансформатор; трансформаторная подстанция.
	Постановление	- газопроводы; трубопроводы;

	Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.11.2023 N 09АП-66957/2023 по делу N A40-111087/2021	паропроводы; дожимные компрессорные станции; газоход; баковое и кабельное хозяйство; электротехнические системы;
Недвижимое имущество (капитальное сооружение; часть ЕНК)	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.07.2023 N Ф06-5366/2023 по делу N A12-10230/2022	- автомобиль разгрузчик боковой механический; вентиляторы; сушилка; нория; конвейер скребковый; сепаратор зерновой; бункер накопительный; машина для очистки и сортировки зерна; пылеотделитель; установка батарейных циклонов; система автоматики и управления; батарейная установка.
	Определение Верховного Суда РФ от 16.07.2021 N 305-ЭС21-10787 по делу N A40-318087/2019	- технологические трубопроводы;
	Определение ВС РФ от 11.08.2020 N 304-ЭС20-10307 по делу N A46-12096/2018	- система электроснабжение производственного оборудования; дожимная компрессорная станция.

Заметим, насколько противоречиво складывается судебная практика по данному вопросу. Идентичные с точки зрения бухгалтерского отражения, фактического использования, производственного назначения имущественные объекты в одном судебном решении признаются движимыми, в другом – недвижимыми. Подобная тенденция оказывает негативное влияние как на общее состояние налоговой системы (нарушение базовых принципов налогообложения и права), так и на налогоплательщиков, собственников дорогостоящего имущества, крупных инвесторов в основные фонды, которые в подобной ситуации практически обязаны формировать завышенные резервы и направлять дополнительные ресурсы на единый налоговый счет на случай внезапного изменения судебной практики. Приведём пример. Арбитражный суд Поволжского округа (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 02.06.2023 N Ф06-3151/2023 по делу N А55-28635/2021) во II квартале 2023 года, обосновывая отнесение основного средства к недвижимому имуществу, в том числе ссылался на Перечень видов недвижимого и движимого имущества электросетевых единых производственно-технологических комплексов, утвержденный Приказом Минпромэнерго России от 01.08.2007 N 295 (Приказ Минпромэнерго РФ от 01.08.2007 N 295 "О перечнях видов имущества, входящего в состав единого производственно-технологического комплекса организации-должника, являющейся субъектом естественной монополии топливно-энергетического комплекса"). При этом Арбитражный суд Московского округа (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.06.2023 N Ф05-10886/2023 по делу N A40-237615/2018; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.04.2022 N Ф05-8706/2020 по делу N A40-317545/201) неоднократно обосновывал несостоятельность ссылки на данный документ, поскольку он был принят во исполнение положений утратившего силу Федерального закона, о чём свидетельствует в том числе Письмо Министерства энергетики РФ от 16.09.2020 N ЕГ-

11258/09 (Приказ Минэнерго России от 30.11.2020 N 1064 "О признании не подлежащим применению приказа Минпромэнерго России от 1 августа 2007 г. N 295). Кроме того, ранее Министерство энергетики отмечало, что действие рассматриваемого Перечня всегда было ограничено исключительно правоотношениями в рамках процедуры банкротства и никогда не распространялось на иные отношения. Дополнительно в рамках судебного разбирательства было приобщено заключение Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, которое детально обосновывает неприменимость Приказа Минпромэнерго России от 01.08.2007 N 295 в рамках подобных споров. Данный пример кардинального несоответствия судебных решений друг другу в рамках одного года не является уникальным. Анализ судебной практики последних пяти лет показывает, что Перечень Приказа Минпромэнерго России от 01.08.2007 N 295 активно используется налоговым органом как обоснование отнесения имущества к недвижимому для целей налогового законодательства, и несмотря на всю аргументацию неприменимости данного документа, подтверждённую в том числе Верховным судом (Определение Верховного Суда РФ от 12.08.2022 N 305-ЭС22-13255), периодически используется как обоснование отнесения объектов основных средств к недвижимому имуществу.

Другим проявлением является сама характеристика имущественного объекта различными судебными инстанциями с точки зрения его отнесения к движимому либо недвижимому имуществу. Приведем пример (конкретный, но далеко не исчерпывающий, так как указанные далее аргументы применимы к целому перечню основных средств) на трансформаторных подстанциях (далее ТП). Стоит сказать, что существует Определение Верховного суда РФ (Определение Верховного Суда РФ от 03.09.2018 N 307-КГ18-13146 по делу N A05-1595/2017), которое признаёт ТП недвижимым объектом на основании конкретности расположения, монолитности фундамента (прочной связи с землёй), связи с электрическими коммуникациями и определения электросетевого хозяйства в Федеральном законе «Об электроэнергетике». Позднее было опубликовано Определение коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241, А05-879/2018), которое установило необходимость использования формализованных критериев бухгалтерского учёта (ПБУ 6/01, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020) во взаимосвязи с классификацией объектов в соответствующих нормативно-правых актах ("ОК 013-2014 (СНС 2008). Общероссийский классификатор основных фондов"). То есть основные средства (самостоятельные инвентарные объекты), которые подлежат группировке как «машины и оборудование» признаются движимыми (учитываются отдельно в бухгалтерском учёте) для целей налогового законодательства (безотносительно их установки на фундаменте или иного крепления к объекту недвижимости, т.к. согласно законодательству такой фундамент и крепления в общем случае относятся именно к оборудованию, а не к зданию), если их сроки полезного использования существенно отличаются, отсутствует центр общего управления. Во главу угла логики Верховного суда РФ становится именно использование движимых объектов для производственных целей (для обслуживания производственного процесса), а недвижимых для обслуживания зданий. Заметим, что порой однозначно разграничить целевое назначение исключительно по указанному критерию затруднительно, но в отношении ТП производственная специфика практически очевидна. Кроме того, в судебном решении подчеркивается, что налогообложение не должно зависеть от оценочных суждений отдельных экспертов (как и от особенностей установки объектов, технологической специфики, климатических либо сейсмических условий места их эксплуатации). В итоге суд признал ТП движимым объектом, а представленная аргументация должна была стать основой для всех будущих схожих ситуаций. В дальнейшем практика снова поменялась

(в третий раз за 5 лет). Верховный суд РФ (2023 г.) утвердил признание ТП недвижимым объектом. В качестве обоснования снова приводилась ссылка на ст. 3 Федерального закона от 26.03.2003 N 35-ФЗ "Об электроэнергетике", в соответствии с которой ТП является частью электросетевого хозяйства, которое, в свою очередь, признаётся ЕНК (невозможность использования имущества по отдельности). Проведённая экспертиза также показала, что ТП входит в широкий круг объектов, конечное назначение которых - передача и распределение электроэнергии. Стоит отметить, что данная логика не только прямо противоречит ранее опубликованным судебным решениям по указанному вопросу, но и в целом вводит в оборот достаточно размытое и неконкретное определение. В судебном акте отмечалось, что «Гидроэлектростанция (в которую включается ТП) является комплексом сооружений и оборудования, объединённых единым производственным назначением и технологическим режимом работы, неразрывно связанных физически и технологически, возведённых по единому проекту и расположенных на одном земельном участке», но подобная характеристика сложной вещи может быть применима к любому масштабному производству в принципе, что с точки зрения представленного вывода делает любые сооружения и оборудование, вовлечённое в такое производство, недвижимым (иначе, чем производство электроэнергии сущностно отличается от любого другого). Такая трактовка ст.374 НК РФ не соответствует базовым предпосылкам имущественного налогообложения в Российской Федерации, по которым объектом налогообложения не может признаваться движимое имущество, также она не соответствует более ранней позиции Верховного суда, которая декларировала недопустимость признания объекта движимым исходя из технологии производства.

Дополнительно, стоит учитывать, что согласно ст.133.1 ГК РФ включение основного средства в ЕНК (как и само существование ЕНК) возможно только при наличии соответствующей записи в ЕГРН (следовательно, данная гражданская категория применима только при наличии волеизъявления со стороны субъекта права). Касательно «неразрывной связи» имущественных объектов со зданиями и сооружениями, под которой чаще всего подразумевается фундамент, важно обратить внимание на разъясняющие положения Классификатора основных фондов (ОК 013-2014), который ранее также признавался Верховным судом основополагающим документом в вопросе признания объекта движимым/недвижимым для целей налогового законодательства. К примеру, там декларируется, что фундаменты под всякого рода объектами, сооруженные для эксплуатации этих объектов не входят в состав зданий (за исключением фундаментов крупногабаритных объектов, возводимых одновременно со строительством зданий), а признаются неотъемлемой частью расположенного на них имущества (это может быть котёл, генератор, станок, машина, трансформаторная станция и т.д.). При этом зачастую налоговый орган в качестве аргумента признания имущества недвижимым использует факт составление актов (КС-11, КС-14), использование форм (КС-2, КС-6), что странно с позиции свободы применения данных учётных документов (применение той или иной формы документа не может определять движимость или капитальность основного средства). Кроме того, налоговый орган всё чаще определяет признак ЕНК в случае, если предприятие приобретает весь производственный объект (здание, сооружения, оборудование и т. д.). Такой аргумент пытается апеллировать к целостной структуре огромного количества имущественных объектов, но форма инвестирования (покупка всего вместе или по отдельности) не отменяет того факта, что оборудование/некапитальные сооружения предыдущим собственником позиционировались отдельно, приобретались в разное время, монтировались в разное время, удовлетворяли как общим, так и специфичным для конкретного объекта

требованиям, поэтому практика изменения правового статуса имущества после участия в гражданско-правовом обороте представляется неоправданной и необъективной.

Если по оборудованию практика разрешения судебных споров изменчива во времени, то по сооружениям (по характеру их капитальности) в последнее время устанавливается позиция (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.06.2023 N Ф05-10886/2023 по делу N A40-237615/2018) присвоения многим объектам статуса недвижимости безотносительно капитального/некапитального характера их функционирования. Линейность объектов (таких как трубопроводы, газопроводы, паропроводы, газоходы и др.) в судебных актах перестала быть доказываемым свойством, стала перманентной характеристикой конкретного кода ОКОФ. Стоит сказать, что сам факт определения сооружения как линейного является в известной степени спорным, ввиду того, что чётких критериев не установлено, а отдельные категориальные признаки разрозненно зафиксированы в различных нормативно-правовых актах, среди которых градостроительное законодательство, лесное законодательство, законодательство об охране окружающей среды, энергетическое законодательство и др. (из-за отсутствия общепринятой системы комплексных оценок, каждое судебное разбирательство вынуждено полагаться на собственные оценочные суждения). Однако раньше судебная практика исходила из необходимости разграничения линейных и нелинейных сооружений. Значительным недостатком было отсутствие чёткого количественного определения линейности, но все рассматриваемые судом объекты исследовались на предмет значительной протяжённости, затрагивания множества земельных участков, существенной связи с линейными объектами зданий и сооружений. В этом не было системного подхода, но был детальный анализ каждой отдельной ситуации. В последние 2 года суды перестали анализировать даже такой существенный признак недвижимого имущества как связь с землёй. К примеру, игнорируются такие свойства сооружений как возможность по технической документации демонтажа объекта для устранения неисправностей, характеристика креплений (опоры, фундамент, подвески), функциональная самостоятельность и др.

Для цельности изложения аккумулируем основную аргументацию, исходя из которой суды классифицируют имущественные объекты на предмет отнесения их к движимому/недвижимому имуществу, в табличном виде (см. Таблицу 4). Оговоримся, что не все приведённые далее критерии соответствуют текущей практике. На момент конца 2023 и начала 2024 года судебные решения достаточно категоричны и складывается явно не в пользу налогоплательщиков, что видно, как по датировке из Таблицы 3, так и по примеру изменения подбора критериев, о котором упоминалось ранее (впрочем, данный факт, напомним, является одной из основных предпосылок актуальности исследования, и изучение складывающихся тенденций на предмет их соответствия базовым началам налогового законодательства есть заявленная цель анализа).

Таблица 4 – Агрегация релевантных признаков признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства

№	Формулировка критерия, категории или признака
1	Определение вида основного средства на основании формализованных критериев бухгалтерского учёта (ПБУ, ФСБУ, ОКОФ и т. д.) 1.1 рассмотрение правильности присвоения кода ОКОФ; 1.2 анализ учёта основных средств как самостоятельных инвентарных объектов (отражение в актах ОС-1; степень совпадение сроков полезного

	использования объекта и здания/сооружения и т. д.).
2	Акты разъяснения официальных органов федеральной исполнительной власти в отраслевом аспекте, когда профильное ведомство даёт заключение о характеристике того или иного имущества на практике (например, Письмо Минпромторга России от 23.03.2018 и др. схожие нормативно-правовые акты)
3	<p>Критерии ЕНК:</p> <p>3.1 связь оборудования в единую поточную производственную цепочку различными креплениями (физической и технологической связи);</p> <p>3.2 возведение и монтаж по единому проекту;</p> <p>3.3 объединение производственным назначением, задействование в едином технологическом процессе производства (например, газорегуляторный пункт – пункт учёта газа – газопровод);</p> <p>3.4 характер соблюдения другим имуществом нормативно-технической документации при демонтаже имущественного объекта;</p> <p>3.5 способность объекта выполнять свои функции только в совокупности с другими объектами (т. е. неспособность объекта выполнять производственную задачу (отдельную полноценную часть производственного процесса) самостоятельно;</p> <p>3.6 составление актов КС-11, КС-14; форм КС-2, КС-6 или иных документов функционирования капитального строительства при установке, возведении объекта;</p> <p>3.7 волеизъявление собственника о признании ряда имущественных объектов ЕНК, внесение соответствующей записи в ЕГРН.</p>
4	Составление в отношении имущественного объекта актов КС-11, КС-14; форм КС-2, КС-6 или иных документов функционирования капитального строительства, в том числе актов скрытых работ (со ссылкой на п. 14 5.3, Приложений 3-5 Приказа Ростехнадзора от 26.12.2006 № 1128 и другие документы, устанавливающие обязанность составлять схожую документацию)
5	Исследование «капитальности», «разрывности» с землёй, возможности демонтажа и установки в другом месте, исходя из оценочных экспертных оценок (проведения в каждом отдельном случае экспертизы имущества)
6	Характеристика связанных с имуществом инвестиций с точки зрения их направленности (приобретение оборудования или улучшение объекта недвижимости)
7	Свойства объекта как «изделия полной заводской готовности» (сложность транспортировки, сохранение эксплуатационных качеств при демонтаже и перемещении, производственная цель объекта при его конструкции и т. д.)
8	Исследование функционального предназначения объекта (обслуживания здания/сооружения; обслуживание производства в целом и др.)
9	Толкование исходя из отдельных положений отраслевого законодательства (Федеральный закон от 26.03.2003 N 35-ФЗ "Об электроэнергетике"; Градостроительный кодекс РФ; Федеральный закон от

	30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» и др.)
10	Экономическая целесообразность разделения имущественного объекта от других объектов, в том числе здания/сооружения (изъятия объекта из производственной цепочки)

Таким образом, мы изложили разрозненный перечень критериев признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства. Кажется очевидным, что применения всех таких признаков одновременно невозможно, так как они сущностно противоречат друг другу. Кроме того, представляется справедливым примечание, что далеко не все сформулированные в Таблице 4 категории соответствуют заданному направлению развития экономики России в аспекте инвестиционного стимулирования и имущественного налогообложения, в частности. Стоит сказать, что пункт 9 при детализации можно дополнительно уточнять, приводя наборы технических сведений конкретных имущественных объектов из отраслевых нормативно-правовых актов. Данные сведения и критерии не были приведены по нескольким причинам – в основном из-за целеполагания и отсутствия ясности. В отличие, скажем, от пункта 2, где профильное ведомство формирует мотивированное мнение по вопросу движимости и капитальности объекта, осознавая направленность своих выводов и сущность спорной ситуации, пункт 9 олицетворяет собой использование отраслевого законодательства, целевое назначение которого носит принципиально иной характер, отличный от рассматриваемой специфики. С одной стороны, это может показаться вполне корректным, предусмотренным налоговым правом, поскольку для трактовки того или иного понятия, необходимо обращаться в другие акты законодательства (ст. 11 НК РФ). Однако на практике данный способ обоснования характеристики имущества не вносит никакой ясности или точности в определение объекта налогообложения НИО и может в равной степени неоправданно использоваться как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, превращая всю ситуацию в обмен трактовками прочтения технических регламентов эксплуатации, регулирующих норм формирования цен, земельных, градостроительных положений и т. д. Иначе говоря, суть данного критерия сводится не к тому, чтобы справедливо определить характеристику имущества для целей налогового законодательства, а к выискиванию в законодательных актах опорных формулировок («недвижимый», «капитальный», «связанный с землёй», «единий производственный процесс» и т. д.) для обоснования выгодной позиции в каждом конкретном случае. При этом зачастую в должной мере не принимается во внимание ни контекст употребления того или иного понятия, ни императивность его характера, ни целеполагание применения. В этом плане хорошим примером обоснования частичной неприменимости пункта 9 является критерий пункта 4, о недостатках которого уже упоминалось ранее.

Отдельные категории мало применимы для цели построения гармонизированной системы имущественного налогообложения организаций в рассматриваемом аспекте из-за отсутствия направленности на решение текущих проблем и отсутствия экономической целесообразности. К примеру, пункт 5 Таблицы 4 предполагает использование экспертных оценок. На практике нередки ситуации, где в рамках судебных разбирательств участниками проводятся несколько экспертиз, заключения которых не только не соответствуют друг другу по ряду пунктов, но и предлагают принципиально противоположные выводы. К тому же проведения постоянных дорогостоящих экспертиз не представляется мерой, отвечающей принципам юридического равенства и экономической целесообразности.

Критерии пунктов 6, 7 и 10 Таблицы 4 неприменимы из-за своего субъективного характера и отсутствия правовой основы. Определение категории объекта основных

средств не может зависеть от того, как налогоплательщик оформлял свои капитальные вложения документально или какими критериями экономической целесообразности он руководствовался. Абсурдна ситуация, когда 2 абсолютно аналогичных объекта на схожих производствах имеют разную категорию только из-за того, что собственники использовали различные инвестиционные модели модернизации, реконструкции или создания предприятия (с критерием экономической целесообразности возникает ещё и существенный недостаток из-за неопределенности оценки). Аналогичная проблема имеет место при исследовании объекта на соответствие категории «изделия полной заводской готовности». Транспортировка объекта может быть крайне затруднительной, но возможной. Демонтаж может быть не предусмотрен техническим регламентом эксплуатации, но на практике реализуем. В итоге применение такого подхода приведёт к тем же недостатком, что и у пункта 5, от чего его применение нецелесообразно.

Выводы и предложения по совершенствованию

Проблему правового разграничения движимого и недвижимого имущества можно решить с помощью различных инструментов налогового регулирования, в том числе за счёт масштабной реформы всего имущественного налогообложения, затрагивающей фундаментальные основы текущего порядка взимания НИО, земельного и транспортного налога («налог на недвижимость» и другие формы). Подобные предложения рассматривали такие авторы как А. Н. Майорова [14], Н. В. Вычеврова [15], Д. А. Смирнов [16] и другие. Однако в настоящем исследовании мы не будем акцентировать внимание на глобальных инициативах по реструктуризации налогообложения, так как специфика их осуществления предполагает иную доказательную базу и выходит за рамки объектного определения (требует анализа множества иных аспектов прямо незадействованных в настоящем исследовании). Причем, справедливым было бы замечание, что любая масштабная реформа имущественного налогообложения сама по себе лишь несколько смещает оптику, но по сути не решает основные вопросы справедливой и правовой характеристики движимого и недвижимого имущества с точки зрения налогового законодательства, из-за чего авторы, как правило, рассматривают данные вопросы параллельно их основной концепции, обосновывая в итоге интеграцию разрозненных аналитических выкладок в новую налоговую систему. В данном исследовании фокус сделан именно на особенностях определения объекта налогообложения НИО, что обусловлено целевым характером работы. При необходимости в дальнейшем всегда можно включить отдельные элементы того или иного предложения в комплексное реформирование налоговой системы.

Разрабатывая новое определение характеристики движимого и недвижимого имущества для цели налогового законодательства, мы должны исходить из нескольких принципиальных позиций. Во-первых, у нового определения должны отсутствовать критические недостатки текущей практики (т.е. его реализация должна способствовать стабилизации инвестиционной политики предприятий, учитывая изначальные предпосылки исключения движимого имущества из объекта налогообложения). Во-вторых, новое определение должно соответствовать основным началам законодательства о налогах и сборах, установленным ст.3 НК РФ. В особенности – положениям о равенстве и обязательном установлении всех элементов налогообложения. Обратим внимание на позицию Конституционного суда РФ (Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 N 5-П), рассматривающего равенство с точки зрения равномерности, нейтральности и справедливости. Следовательно, ситуации, где фактически одни и те же имущественные объекты приобретают различный нормативно-правовой статус в зависимости от экзогенных по-

отношению к этому имуществу факторов, стоит признать недопустимыми.

Предлагаемое решение сложившихся противоречий заключается в том, чтобы свести весь процесс определения юридического статуса имущества для цели налогообложения к единому документу, содержание которого позволяло бы провести чёткое разграничение между движимым и недвижимым имуществом. Для налогового законодательства механизм, когда часть функциональной детализации нормы отдаётся под контроль уполномоченного органа, является достаточно распространённым, поэтому он вполне вписывается в современную концепцию построения налоговой системы. Очень важно, чтобы содержание такого единого документа позволяло любому налогоплательщику без всякого риска определить, является ли его имущество объектом налогообложения НИО или не является. Учитывая весь спектр видов и подвидов основных средств, функционирующих в российской экономике, заметим, что единственным относительно стабильным инструментом идентификации имущественного объекта является код ОКОФ (разработанный в соответствии с основными мировыми стандартами). Таким образом, мы неизбежно возвращаемся к формулировке, представленной в НК РФ в настоящее время, согласно которой при определении облагаемых основных средств используется порядок бухгалтерского учета (формализованные критерии бухгалтерского учета). Безусловно, у данного подхода есть свои риск-маркеры, как минимум в части практики правильности определения кода ОКОФ (т.к. налогоплательщик самостоятельно определяет его для своих основных фондов), срока полезного использования, признаков искусственного разделения объектов в учёте. Однако, заметим, что основные сложности с корректным определением кода ОКОФ возникают, как правило, не с крупными и дорогостоящими станками, машинами и оборудованием, а с объектами, чья характеристика с точки зрения движимого/недвижимого имущества достаточно очевидна. Главное – налогоплательщикам не придётся постоянно отслеживать налоговые риски в части объектов со спорной судебной практикой, ведь за каждым кодом ОКОФ будет конкретное закрепление в специализированном нормативно-правовом акте, и любые изменения в таком акте (преследующие фискальные или регулятивные цели) будут очевидны и ясны всем собственникам. При этом применяющиеся в настоящее время критерии, направленные на индивидуальную оценку статуса объекта недвижимого имущества, исходя из других положений законодательства (которые в современном отечественном праве и так полны разнотечений), применяться не будут. Например, [эстакада, трубопровод, газоход, металлическая конструкция // котёл, насос, гидромуфта, турбина] как [сооружение // оборудование] либо облагается, либо не облагается налогом на имущество организаций (безотносительно протяжённости, линейности, связи с землёй и другими объектами, возможности выполнения своих функций обособленно, составления учётной или иной документации и т. д.). Важно уточнить, что разработанные в течение многолетней практики критерии движимого и недвижимого имущества не будут применяться именно в индивидуальном порядке имущественной оценки (в том числе в рамках судебного разбирательства), но их использование для комплексного определения статуса имущества конкретного кода ОКОФ, для определения признаков, наиболее свойственных данному коду ОКОФ, с обсуждениями и согласованием на уровне Правительства РФ, с применением статистических массивов в общегосударственной плоскости, останется актуальным (прим: на этапе составления нормативно-правового акта необходимо привлекать различных специалистов, экспертов, оценщиков, отраслевые ведомства и министерства для детального рассмотрения, однако конечное решение должно быть formalизовано и конкретно). Безусловно, такой подход приведёт к тому, что в некоторых ситуациях имущественные объекты, которые по совокупной оценке критериев, относятся скорее к одной группе имущества, будут

отнесены к другой группе только на основании того, что в целом данному коду ОКОФ свойственны признаки движимого/недвижимого имущества. Однако недостаток учёта при оценке некоторых индивидуальных свойств конкретного объекта наблюдается и в действующем подходе определения характеристики, но только не из-за наличия чётких очерченных рамок объекта налогообложения НИО, а из-за их отсутствия.

Отдельного замечания в предложениях по совершенствованию заслуживает институт ЕНК. Несмотря на то, что формулирование объекта налогообложения будет делать прямую ссылку на специализированный нормативно-правовой акт, для гармоничного законодательного изложения необходимо дополнительно обосновать и закрепить формализовано неприменимость конструкции ЕНК в налоговом праве.

Ранее мы уже отмечали тот факт, что создание ЕНК изначально не предусматривало значительных налоговых последствий, а предполагало лишь введение нового гражданско-правового механизма гармонизации оборота и упрощения оформления крупных имущественных комплексов. Иными словами, институт ЕНК не был налоговой реформой, а обуславливающие его появление факторы лежали в части регулирования градостроительных и земельных отношений, а также в аспекте вопросов кадастрового учета и государственной регистрации прав на недвижимое имущество. При этом риски потенциального влияния ЕНК на вопросы налогообложения выявлялись ещё на заре его появления различными специалистами и исследователями [\[17\]](#). В частности, были сформированы основные предпосылки реструктуризации корреспондирующих положений законодательства с целью повышения привлекательности ЕНК для крупных предприятий. Спустя десять лет дискурс сместился настолько, что существование ЕНК перестало восприниматься для многих компаний как инструмент и стимул, а стало скорее ограничителем и риском налогового характера. Это подтверждает многочисленная судебная практика последних лет, в рамках которой судами принципиально отклоняется аргумент о добровольном характере формирования ЕНК.

Стоит сказать, что в вопросах состава ЕНК, в том числе включении или невключении в него отдельных имущественных объектов, изначально не было единого унифицированного подхода, а критерии разрабатывались в виде рекомендаций Минфина (Письмо Минфина России от 22.05.2013 № 03-05-05-01/1821), основанных на многочисленных технических регламентах и разрозненных выкладках отраслевых нормативно-правовых актов (интересно, что многие такие критерии только спустя определённое время начнут оформляться в виде судебных решений по НИО в части движимого и недвижимого имущества). Логика законодательного процесса как будто с самого начала предусматривала введение дополнительных поправок в ряд нормативно-правовых актов, среди которых должен был быть и НК РФ, после условного адаптационного периода, однако таких поправок не последовало.

Подчеркнём, что практика постоянного периодического дезавуирования попыток создания рамок и чётких критериев в определении движимого и недвижимого имущества является серьёзным риск-фактором устойчивости инвестиционного климата в Российской Федерации. Ситуация, когда за относительно короткий срок выходят противоположные постановления Верховного Суда (вернее, Верховный Суд отказывается брать на рассмотрение дело, выводы которого прямо противоречат определению двухлетней давности), когда ФНС России за 5 лет выпускает несколько Писем с различными позициями для учета в работе налоговых инспекций всех уровней, не соответствует принципам построения налоговой системы, а также интересам дальнейшего развития экономики страны. Таким образом, предлагается: абстрагировать институт ЕНК (а также

все сопутствующие ему категории в виде «сложной вещи», «технологической связи» и т. д.) от налогообложения в каждом индивидуальном случае - закрепить в пункте 1 статьи 374 (либо отдельным подпунктом пункта 4 статьи 374) НК РФ законодательно формализованный императив, отрицающий любое влияние института ЕНК и взаимосвязанных с ним «критериев гражданско-правового оборота» на налогообложение НИО (необходимо также внести ряд сопутствующих изменений в части оформления налога на имущество физических лиц). Дальнейшее налоговое регулирование и администрирование должно исходить из обложения отдельных инвентарных объектов, как самостоятельных категориальных системных единиц в бухгалтерском учёте, рассматривающихся вне контекста любой функциональной или технологической связи.

На потенциально возможные замечания, что полная ликвидация ЕНК из налогового права не представляется мерой в должной степени обоснованной, ведь само по себе наличие значительных функциональных и технологических связей различных объектов друг с другом должно, так или иначе, учитываться, как факт, соответствующий реальной эксплуатации имущества, заметим следующее. При разработке единого специализированного документа с разграничением движимых и недвижимых объектов могут быть использованы различные критерии и подходы к оценке. Они могут находить разную точку приложения с точки зрения объёма итоговой налоговой нагрузки (исходя из фискальных или стимулирующих задач Правительства РФ; подчеркнём, что именно ввиду данного факта не оценивается бюджетный эффект, ведь в зависимости от тех или иных подходов он может существенно отличаться). Ценность предлагаемых изменений заключается в первую очередь в формализованном подходе и в ликвидации отсутствия ясности по ключевому элементу налогообложения, из-за которого налогоплательщики под воздействием обоснованной (именно обоснованной) паники могут начать трактовать применение тех или иных критериев в судебном постановлении, как абсолютный сигнал к тому, что всё их «неочевидно движимое» имущество будет вскоре признано недвижимым, из-за чего, в свою очередь, снижается свободный денежный поток предприятия (за счёт формирования резервов по оценочным обязательствам) и падает инвестиционная активность (за счёт снижения привлекательности долгостоящих капиталоёмких проектов). Применение единого и унифицированного подхода, где аппаратные ведомства и министерства будут пересматривать соответствующий документ не чаще определённого периода времени, позволит значительно снизить такой негативный эффект и убрать волатильность текущего метода. Как минимум, это будет достигаться за счёт применения перспективного подхода вместо ретроспективного. Документ будет редактироваться «на дату», иными словами, все налогоплательщики будут иметь возможность скорректировать свой налоговый учёт на следующий налоговый (или отчётный) период (напомним, что в настоящий момент в риск-фактор закладываются именно доначисления по НИО в виде соответствующих сумм налога, пени и штрафа за прошлые налоговые периоды). Что касается реальной налоговой нагрузки, то необходимо иметь в виду, что такой документ станет очередным инструментом налоговой политики исполнительной власти, а его применение будет в значительной степени отличаться в зависимости от текущего тренда бюджетных ограничений. В этом плане создание полностью однородной и категоричной системы характеристики имущества маловероятно. Однако в случае, если такая система всё-таки могла бы быть создана, на наш взгляд, в ней бы не было места ЕНК как умозрительной гражданско-правовой конструкции. Причина заключается в логической цепочке справедливого имущественного налогообложения, которую ЕНК неизбежно нарушает. Если мы исходим из концепции стимулирования инвестиционной политики предприятий (а такая задача формулируется в Российской Федерации уже много лет), то мы неизбежно отказываемся

от налогообложения производственного оборудования, машин, станков, некапитальных производственных сооружений, применяя тем самым крайне эффективную меру горизонтального воздействия на экономическую систему (к тому же, со значительным эффектом по отношению к капиталоёмким отраслям, развитие которых, к слову, зачастую считается наиболее приоритетным). Объектом налогообложения, таким образом, будут признаваться только здания и капитальные сооружения, что исторически обосновано в налоговой науке, как способ дополнительного воздействия по ускорению их оборота в формате механизма по исключению ситуаций, где и без того ограниченное число дорогостоящих имущественных объектов служат не в качестве центра притяжения экономического роста, а в качестве инвестиционной недвижимости в руках ограниченного круга рантье (оборудование, в свою очередь, гораздо сильнее подвержено моральному и физическому износу, из-за чего не может в принципе с той же эффективностью использоваться в долгосрочных инвестиционных целях). Так, сама структура ЕНК предусматривает налогообложение существенной части производственного оборудования и некапитальных сооружений, а значит не может рассматриваться в качестве эффективной меры в данном вопросе.

Тем не менее, в качестве альтернативы, важно упомянуть о том, что ЕНК может быть ограничено использован в рамках составления разграничитывающего нормативно-правового акта в виде дополнительной фискальной меры налогового характера по увеличению налоговой нагрузки наиболее прибыльных отраслей народного хозяйства (к примеру, в таком ключе могут рассматриваться добывающие отрасли и отдельные отрасли промышленности). Это возможно в случае установления соответствующих связок между отдельными инвентарными объектами, однако, подчеркнём, что такой подход представляется, во-первых, технически сложно реализуемым, а во-вторых, не отвечающим изначальным предпосылкам настоящего исследования.

Заключение

Подводя итоги проведённого исследования, остановимся на следующих выводах:

- 1) проблема разграничения движимого и недвижимого имущества, несмотря на длительность своего существования в правовом поле, сохраняет свою актуальность. В 2022-2023 гг. наблюдается очередной «перелом» судебной практики в сторону пересмотра относительно недавно устоявшегося подхода к оценке имущества. Новые подходы не соответствуют основополагающим принципам законодательного регулирования имущественного налогообложения;
- 2) анализ макроэкономической статистики показал существенность негативного эффекта, оказываемого волатильностью применяемых подходов к определению движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения, относительно инвестиционного климата в Российской Федерации. Представляется обоснованным, что урегулирование данного вопроса способно оказать значительный положительный эффект в данном направлении;
- 3) изучены и проанализированы наиболее часто встречающиеся в судебной практике критерии движимого и недвижимого имущества на предмет их соответствия цели корректного и гармоничного применения на постоянной основе в законодательной системе. На основе проведённого анализа был представлен концепт предложения по совершенствованию и унификации текущего подхода к характеристике движимого и недвижимого имущества;
- 4) дальнейшее направление развития тематики, на наш взгляд, лежит в проработке

технических подходов к реализации взаимозависимых связей имущественных объектов, а также в части выявления и предотвращения потенциальных рисков развития системы регулирования статуса имущественного объекта для цели налогообложения.

Библиография

1. Правовые основы поимущественного налогообложения: Учебн. пособие / Под общ. ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Статут, 2016.
2. Бобошко, И.В. Имущественное налогообложение: теория и методика: монография. – Йошкар-Ола: Стринг, 2018. – 140 с.
3. Логинова, Т.А. Концептуальные подходы к налогообложению недвижимого имущества и их реализация в налоговых системах стран ОЭСР и Российской Федерации // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 9. С. 1-14.
4. Смирнов Д.А. Новации в системе имущественного налогообложения: решены ли старые проблемы // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2017. – № 5 (188). – С. 95-102.
5. Blöchliger, H. Reforming the Tax on Immovable Property // OECD Economics Department Working Papers. – 2015. – № 1205. – С. 1-3.
6. Brzeski, J., Románová, A. and Franzsen, R. The evolution of property taxes in post-Socialist countries in Central and Eastern Europe // ATI Working Paper. – 2019. – № 19/01. – С. 3-4.
7. Prammer, D. Immovable property: where, why and how should it be taxed // Oesterreichische. – 2020. – № 1090. – С. 12-20.
8. Балакин Р.В., Попов А.А., Шаталов С.Д. Роль налога на имущество организаций в структуре налоговых поступлений в разрезе регионов и видов экономической деятельности. Финансы: теория и практика/Finance: Theory and Practice. – 2023. – № 27(4). – С. 93-103.
9. Богачев С.В., Мандрошенко О.В., Антонова М.Б. Аспекты использования геоинформационных технологий при администрировании имущественных налогов // Экономические системы. – 2024. – № 1. – С. 7-8.
10. Бусыгина А.А. Актуальные вопросы имущественного налогообложения предприятий агропромышленного комплекса (на примере судебной практики) // Право и государство: теория и практика. – 2023. – № 10 (226). – С. 5-7.
11. Данилов К.С. Недвижимая движимость: как налоговики переквалифицируют движимое имущество в недвижимое // Имущественные отношения в РФ. – 2020. – № 6. – С. 75-81.
12. Мирзоев Ю.С. Проблема разграничения движимого и недвижимого имущества в целях налогообложения и пути ее решения // Имущественные отношения в РФ. – 2022. – № 6 (249). – С. 90-94.
13. Макарова К.О. 'Фактический" единый недвижимый комплекс как объект налогообложения по налогу на имущество организаций // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 1. – С. 112-117.
14. Майорова, А.Н. От налога на имущество юридических лиц к налогу на недвижимость [Текст] / А.Н. Майорова // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 11. – С. 195-198.
15. Вычерова, Н.В. Актуальные проблемы введения налога на недвижимость в Российской Федерации [Текст] / Н.В. Вычерова // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия «История и право». – 2013. – № 3. – С. 19-23.
16. Смирнов, Д.А. Направления развития налогообложения объектов имущества в России [Текст] : монография / Д.А. Смирнов. – Москва: ВивидАрт, 2009. – 250 с.
17. Рабиева, Н. Единый недвижимый комплекс – новый вид недвижимой вещи [Текст] /

Н. Рабиева // Актуальная бухгалтерия. – 2013. – № 12 – С. 35-37.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Исходя из заявленной темы, статья должна быть посвящена характеристике движимого и недвижимого имущества как фактору дестабилизации инвестиционной политики предприятий. Представляется, что в заголовок необходимо вынести контекст налогообложения, который соответствует и содержанию рецензируемой статье и профилю журнала, в который направлены материалы.

Методология исследования базируется на анализе и синтезе данных, дедукции и индукции. Ценно, что автор применяет графический инструментарий для представления полученных результатов. Рекомендуется также осуществить систематизацию зарубежного опыта по рассматриваемым вопросам. Это будет представлять интерес для потенциальной читательской аудитории.

Актуальность исследования вопросов, связанных с модернизацией подходов к разграничению движимого и недвижимого имущества в контексте налогообложения, не вызывает сомнения. Это будет интересно и налогоплательщикам, и Федеральной налоговой службе, и научному сообществу. Особенно это важно в контексте обеспечения достижения национальных целей развития Российской Федерации на период до 2030 года.

Научная новизна в представленных на рецензирование материалах присутствует. Она связана, во-первых, со сформулированными рекомендациями по совершенствованию разграничения движимого и недвижимого имущества. Представляется интересным также дать денежную оценку реализации авторских предложений (в т.ч. полученный бюджетный эффект). Также научный интерес представляет таблица, отображающая результаты агрегации релевантных признаков признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный. Структура статьи автором чётко выстроена, но рекомендуется внутренние подзаголовки выделить жирным шрифтом для большей наглядности (в текущей редакции они сливаются с основным текстом и сформированная структуризация не видна, что снижает желание ознакомиться с текстом статьи). Содержание статьи заключается и в представлении результатов обзора научных публикаций, и анализа числовых данных. Положительное впечатление формирует проведённый автором анализ подходов к классификации имущества в аспекте судебной практики, а также проведённая агрегация релевантных признаков признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства. При этом с учётом специфики журнала и другим аспектов, поднимаемых в данной научной статье, следует заголовок и каждый блок содержания сопроводить пояснениями в налоговом преломлении. Это будет интересно для потенциальной читательской аудитории.

Библиография. Библиографический список состоит из 12 наименований. Обращает на себя внимание отсутствие изученности зарубежных источников, а также слабая проработанность научных публикаций 2023–2024 гг. При проведении доработки рекомендуется обратить на устранение данного замечания особое внимание.

Апелляция к оппонентам. В тексте выявлено обсуждение других научных публикаций. При расширении списка источников рекомендуется также увеличить и этот блок. Это дополнительно усилит научную новизну в рецензируемой научной статье.

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом всего вышеизложенного статья

требует доработки, после проведения которой может быть решён вопрос о возможности её опубликования. При проведении качественной доработки (включая корректировку названия и его синхронизацию с содержанием) статья будет востребована у потенциальной читательской аудитории.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Предметом исследования выступают отношения, возникающие в процессе налогообложения имущества организаций.

Методология исследования, использованная автором, основана на следующих методах научного познания: сравнение, анализ, синтез теоретического материала.

Актуальность. Тема, предложенная автором, представляется весьма актуальной. В первую очередь, это обусловлено тем, что налог на имущество организаций является одним из налогов, в отношении которого на уровне государства поставлена задача изменения действующего механизма налогообложения в отношении отдельных объектов.

Научная новизна. Научная составляющая исследования заключается в анализе действующего законодательства, разъяснений уполномоченных органов государственной власти в части классификации объектов на движимое и недвижимое имущество; формировании авторской классификации критериев. В статье приводится цель исследования, в соответствии с которой автором сформулированы задачи. Автором определена практическая значимость, следовало бы уточнить, как именно, налоговые органы могут использовать результаты исследования.

Библиография. Анализ библиографии позволяет сделать вывод о том, что автор изучил научные труды по исследуемой проблематике. Присутствуют иностранные источники, в целом список литературы состоит из 17 наименований. По тексту в скобках представлена ссылка на судебную практику и письма органов государственной власти.

Апелляция к оппонентам. В статье присутствуют адресные ссылки на исследования, частично приводится их критическая оценка.

Стиль, структура, содержание. Стиль статьи является научным, соответствует требованиям журнала. В статье выделены структурные разделы по смысловому принципу.

Автор на хорошем теоретическом уровне проводит анализ статистических данных. Обоснована необходимость классификации имущества в аспекте судебной практики. Интерес вызывает авторский анализ критериев признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства, связанный с унификацией текущего подхода. Выводы автора обоснованы. Задачи исследования выполнены.

В качестве замечаний- рекомендаций хотелось бы отметить следующее.

Автору следует подумать над формулировкой названия статьи «Характеристика движимого и недвижимого имущества для цели налогообложения как фактор дестабилизации инвестиционной политики предприятий». Устоявшимся является выражение «для целей налогообложения». И возникает вопрос, может ли характеристика быть фактором дестабилизации?

Следует доработать статью в соответствии с правилами русского языка. Например: «... критерии недвижимости не отвечают изначальным предпосылкам реформирования НИО, где постулировалось письмо..., что исключение». В которых?

Выводы, интерес читательской аудитории. Представленный материал может открыть

новые перспективы для дальнейших исследований. Он будет интересен тем, кто занимается изучением проблем налогообложения имущества. Статья частично соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение», предъявляемым к такого рода работам, и рекомендуется к публикации с учетом замечаний рецензента.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

В рецензируемой статье рассматриваются проблемы классификации движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения как фактор инвестиционной политики предприятий.

Методология исследования базируется на положениях экономической теории, классических работах по налоговому праву, различными подходами к изучению и выявлению противоречий складывающейся судебной практики, использовании таких методов исследования как диалектический, логический, сравнительно-правовой, метод статистической обработки данных, сравнительный анализ, синтез, метод группировок. Актуальность работы авторы связывают со структурными проблемами отечественной экономики, вызванными недофинансированием производственных отраслей, с тем, что проблема износа оборудования является одним из ключевых препятствий развития экономического роста в Российской Федерации, а эффективность регулирования налогообложения имущества организаций представляется крайне сомнительной при непоследовательной и достаточно размытой позиции в отношении квалификации имущества.

Научная новизна рецензируемого исследования позиционируется авторами как состоящая в формировании нового подхода к классификации объектов имущества, основанному на критериях, сформировавшихся в рамках судебной практики, а также нацеленному на повышение инвестиционной привлекательности Российской Федерации.

В статье структурно выделены следующие разделы: Введение, Постановка проблемы исследования, Анализ подходов к классификации имущества в аспекте судебной практики, Выводы и предложения по совершенствованию, Заключение и Библиография. Во введении обоснована актуальность исследования, четко сформулированы его цель и задачи, предмет и объект, научная новизна и практическая значимость. Осуществляя постановку проблемы исследования, авторы справедливо отмечают, что при взимании налога на имущество организаций неизбежно приходится сталкиваться с необходимостью справедливого и прозрачного разграничения движимых и недвижимых объектов. В публикации приведены макроэкономические показатели ряда отраслей российской экономики: производство кокса и нефтепродуктов; производство автотранспортных средств и сопутствующего оборудования; обеспечение электрической энергией, газом и паром. Рассмотрена динамика совокупной стоимости недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения по налогу на имущество организаций, а также совокупной стоимости, определённой по данным статистических органов. Далее представлен обзор современной судебной практики по квалификации движимого/недвижимого имущества, рассмотрена агрегация релевантных признаков признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства. Авторами внесены предложения по совершенствованию разграничения движимого и недвижимого имущества. В Заключении сформулированы выводы по результатам проведенного исследования – отражены в 4 пунктах.

Библиографический список включает 17 источников – научные публикации отечественных и зарубежных ученых по теме статьи, на которые в тексте имеются адресные ссылки, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам. Тематика статьи соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», содержит элементы научной новизны и практической значимости, может вызвать интерес у читателей, рекомендуется к опубликованию.