

Проблема использования категории недвижимого имущества как объекта налогообложения по налогу на имущество организаций

Научный руководитель – Виноградов Даниил Андреевич

Сергейчук Ольга Валериевна

Студент (бакалавр)

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» -
Санкт-Петербург, Юридический факультет, Санкт-Петербург, Россия
E-mail: SergeychukOlga@yandex.ru

Согласно п. 1 ст. 374 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) объектом налогообложения по налогу на имущество организаций признаётся недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств. При этом НК РФ не содержит определение понятия недвижимого имущества, поэтому для того, чтобы установить, что именно является объектом, необходимо обратиться к ст. 130 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), согласно которой к недвижимым вещам относятся земельные участки, участки недр и всё, что прочно связано с землёй, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

В настоящее время единого подхода к пониманию того, в чём выражается прочная связь с землёй, нет, и данная проблема приобретает особое значение в налоговом праве. Налогоплательщик не может быть до конца уверен, является ли тот или иной объект недвижимостью, как при заключении гражданско-правовых договоров, так и при определении размера своей налоговой обязанности [1]. При этом если для целей гражданского права такое положение дел является приемлемым в силу общей диспозитивности регулирования, то к нормам налогового права предъявляются повышенные требования ясности и однозначности используемых формулировок [10].

Ситуация усугубляется тем, что помимо оценочного критерия прочной связи с землёй в налоговое право проникла неразрешённая [6] проблема разделения классификаций вещей в качестве сложных и неделимых. Указание на возможность признания неделимой той вещи, которая при разделе теряет своё назначение, по сути допускает смешение данных правовых конструкций, поскольку сложными, аналогично, признаются вещи, не связанные физически, но объединённые своим функциональным назначением [5]. На основании этого надлежит признать, что неделимой является и та вещь, составные части которой соединены таким образом, что их отделение возможно в любой момент, однако такие составные части не могут реализовывать своё функциональное предназначение, не будучи соединёнными.

Данная проблема гражданского права привела к тому, что налоговые органы начали использовать критерий технологической связанности, включая в налоговую базу не только бесспорно недвижимые вещи, но и оборудование, которое не может функционировать без соответствующего объекта недвижимости. С точки зрения гражданского права такой подход является верным, однако он противоречит цели налогообложения только недвижимых вещей, которая была выявлена Конституционным судом РФ [9].

Знаковым в данной проблеме можно назвать дело Лесозавода 25 [8]. Отправляя дело на новое рассмотрение, Верховный суд РФ высказал правовую позицию, согласно которой при квалификации объектов в качестве недвижимых для целей налогообложения налогом на имущество организаций необходимо руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов [7], оперирующим более формальными категориями, и учитывать

цель введения льготы. В соответствии с позицией ВС РФ объектом должны признаваться недвижимые вещи, взятые на бухгалтерский учёт в качестве объектов основных средств.

Однако данная рекомендация не позволяет решить проблему до конца. Остаётся неясным вопрос о том, надлежит ли облагать оборудование, которое в силу прочной связи с землёй и наличия самостоятельного назначения представляет собой отдельный объект недвижимости. С одной стороны, в данном случае присутствуют все условия для того, чтобы включать такие вещи в налоговую базу, однако, с другой стороны, такой подход противоречит цели освобождения движимого имущества из-под налогообложения.

Кроме того, довольно проблемным остаётся статус единого недвижимого комплекса (далее - ЕНК) и линейных объектов. ЕНК возникает как одна неделимая вещь только с момента государственной регистрации в качестве такового, что зачастую игнорируется налоговыми органами. Более того, надлежит задуматься над вопросом разумности любых ссылок на ЕНК в налоговом праве, даже если регистрация была произведена. Законодатель, вводя нормы о ЕНК в ГК РФ, преследовал цель облегчить совершение сделок [4], при этом допуская, что в ЕНК могут входить даже движимые вещи. Соответственно, если допустить, что статус регистрации в качестве ЕНК имеет какое-либо значение для целей налогового права, то необходимо будет также признавать объектом налогообложения входящие в ЕНК движимые вещи, что противоречит цели изменения редакции ст. 374 НК РФ, и также это вскоре приведёт к тому, участники гражданского оборота перестанут регистрировать ЕНК.

В качестве ЕНК также могут быть зарегистрированы линейные объекты, и введение ст. 133.1 ГК РФ во многом преследовало также цель распространить на них регистрационный режим [2], поскольку их статус долгое время оставался неоднозначным в силу того, что большая часть таких объектов прочной связи с землёй не имеет, однако они обладают тем же свойством, что и любая классическая недвижимость: переход права собственности не сопровождается передачей во владение к другому лицу [3]. Соответственно, прямое допущение законодателем регистрации линейных объектов в качестве недвижимости обусловлено, в первую очередь, особенностями их оборота, поэтому представляется, что они не должны признаваться объектом налогообложения налогом на имущество организаций.

Таким образом, в настоящее время определение объекта налогообложения через категорию недвижимого имущества нельзя признать удачным, поскольку проникновение гражданско-правового понятия в налоговое право привело не только к возможности неодинаковой квалификации схожих вещей в силу оценочности критерия прочной связи с землёй, но и возможности использовать другие классификации вещей, которые, в свою очередь, имеют свои проблемы. При этом даже судебная практика не может полностью решить данный вопрос и адаптировать гражданско-правовую конструкцию для целей налогообложения. В связи с этим надлежит признать необходимость внесения изменений в законодательство.

Источники и литература

- 1) Бевзенко Р.С. Что такое недвижимая вещь? Комментарий к определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 30.09.2015 №303-ЭС15-5520 (дело «Омега Лайн») // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2015. №12. С. 4-8.
- 2) Гришаев С.П. Эволюция законодательства об объектах гражданских прав // СПС Консультант Плюс.
- 3) Егоров Н.Д. Проблемы разграничения движимых и недвижимых вещей в гражданском праве // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. 2012. №7. С. 4-29.

- 4) Колесникова Ж.А. В ГК РФ появилось понятие единого недвижимого комплекса. Плюсы и минусы новой конструкции // Арбитражная практика. 2013. №10. С. 40–46.
- 5) Рахвалова Д. О. К вопросу о введении в российское законодательство правила о возможности неделимой вещи иметь составные части / Д. О. Рахвалова // Общество, право, личность. Методологические и прикладные проблемы: генезис, современность и будущее: сб. ст. междунар. науч.-практ. конф., Минск, 23-24 нояб. 2017 г. - Минск : МИТСО, 2017. - Вып. 6. - С. 203-205.
- 6) Рахвалова Д.О. К вопросу о неделимости сложной вещи // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2017. № 1 (38). С. 243–248.
- 7) Общероссийский классификатор основных фондов (принят и введен в действие Приказом Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст) (ред. от 08.05.2018) // СПС Консультант Плюс.
- 8) Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда ВС РФ от 12.07.2019 №307-ЭС19-5241 по делу №А05-879/2018 // СПС Консультант Плюс.
- 9) Постановление Конституционного Суда РФ от 21 декабря 2018 г. №47-П "По делу о проверке конституционности пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества "Инкар", акционерных обществ "Лизинговая компания "КАМАЗ" и "Новая перевозочная компания // СПС Консультант Плюс.
- 10) Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 года №13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт - Петербурге в 1995 году» // СПС Консультант Плюс.