

О НАПРАВЛЕНИИ

ОБЗОРА РЕЗУЛЬТАТОВ РАССМОТРЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ,  
КАСАЮЩИХСЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПО НАЛОГУ  
НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ, В РАМКАХ КОТОРЫХ УСТАНОВЛЕНО  
НЕОБОСНОВАННОЕ (ИСКУССТВЕННОЕ) РАЗДЕЛЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ  
УЧЕТЕ ЕДИНОГО ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ОТНОСЯЩЕГОСЯ  
К НЕДВИЖИМОМУ ИМУЩЕСТВУ (СООРУЖЕНИЮ)

Направляем для изучения Обзор результатов рассмотрения отдельных налоговых споров, касающихся определения объекта налогообложения по налогу на имущество организаций, в рамках которых установлено необоснованное (искусственное) разделение в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, относящегося к недвижимому имуществу (сооружению).

Обзор согласован с Правовым управлением ФНС России (письмо от 17.06.2024 N 7-8-06/0042@).

Доведите информацию сотрудникам налоговых органов, обеспечивающим исчисление и контроль за полнотой уплаты налога на имущество организаций, включая проведение камеральных налоговых проверок, правовое сопровождение деятельности по рассмотрению жалоб и судебному представительству налоговых органов.

Действительный

государственный советник

Российской Федерации

2 класса

С.Л.БОНДАРЧУК

Приложение  
к письму ФНС России  
от 18 июня 2024 г. N БС-4-21/6770@

## ОБЗОР

РЕЗУЛЬТАТОВ РАССМОТРЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ,  
КАСАЮЩИХСЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПО НАЛОГУ  
НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ, В РАМКАХ КОТОРЫХ УСТАНОВЛЕНО  
НЕОБОСНОВАННОЕ (ИСКУССТВЕННОЕ) РАЗДЕЛЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ  
УЧЕТЕ ЕДИНОГО ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ОТНОСЯЩЕГОСЯ  
К НЕДВИЖИМОМУ ИМУЩЕСТВУ (СООРУЖЕНИЮ) <1>

-----  
<1> Обзор носит информационно-справочный (рекомендательный) характер, не устанавливает общеобязательных правовых норм и не препятствует непосредственному применению нормативно-правовых актов и судебных постановлений.

N	Номер дела в арбитражном суде	Реквизиты постановления арбитражного суда кассационной инстанции, рассмотревшего спор в пользу налогового органа	Реквизиты судебного акта Верховного Суда Российской Федерации, рассмотревшего спор в пользу налогового органа (в т.ч. об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам)	Примеры вида оборудования, признанного неотъемлемой частью объекта недвижимости и включенного в его состав	Сооружение, в составе которого находится оборудование	Установленные при рассмотрении налогового спора ключевые обстоятельства для признания оборудования неотъемлемой частью объекта недвижимости
1.	А29-14394/2018	Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.09.2020 N Ф01-9871/2020	Определение от 13.01.2021 N 301-ЭС20-21474	Оборудование и системы, входящие в состав ГПТЭС, блочно-модульные сооружения: электроагрегат; топливная система; масляная система; система охлаждения; система запуска; выпускная система; система воздухоподачи, вентиляции и обогрева; система освещения; система пожарной безопасности; система газовой безопасности; система управления электростанцией; трубопроводы, эстакады, объекты системы инженерных сетей	Газопоршневая электростанция (ГПТЭС)	ГПТЭС спроектирована как объект недвижимости, состоящий из совокупности объектов. Составляющие объекта недвижимости неразрывно связаны; без оборудования, входящего в состав теплоэлектростанции функционирование ГПТЭС, сохранение ее функционального назначения и заявленной проектной мощности невозможно.
2.	А29-10769/2019	Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.10.2021 N Ф01-5289/2021	Определение от 09.02.2022 N 301-ЭС21-28078	Технологические объекты и оборудование магистрального трубопровода, в т.ч.: комплекс автоматизированной пожарной сигнализации, оповещения и управления эвакуацией, системы связи, здание технологическое, помещения при резервуаре	Магистральный нефтепровод	Магистральный нефтепровод - это единый производственно-технологический комплекс, состоящий из трубопроводов и связанных с ними перекачивающих станций, других технологических объектов, соответствующих требованиям законодательства Российской Федерации в области технического регулирования. Все спорные объекты входят в состав единого недвижимого комплекса, являются его составной технологической частью, без которой невозможно функционирование и эксплуатация объекта недвижимости - магистрального трубопровода.
3.	А65-1715/2023	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18.10.2023 N Ф06-	Определение от 23.04.2024 N 306-ЭС23-29380	Трубопроводы, наружное сооружение ОВК (баковое хозяйство), турбины, водогрейные котлы, распределительные	Тепловая электростанция (ТЭЦ)	Объект недвижимости - ТЭЦ, состоящий из комплекса объектов (сооружений), включая спорные объекты основных средств, объединен единым производственным назначением и технологическим режимом работы, возведен по единому

		8737/2023		устройства, стационарные котлы, трансформаторы		проекту на одном земельном участке, имеет неразрывную связь с землей. Вынужденное деление единого имущественного электросетевого комплекса как сложной вещи приводит к фактической невозможности использования имущества по целевому назначению и осуществления деятельности по оказанию услуг по передаче электрической энергии.
4.	A51-7270/2021	Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 13.01.2023 N Ф03-5901/2022	Определение от 14.04.2023 N 303-ЭС23-5254	Котлы (котлоагрегаты), открытые установки трансформаторов, открытые распределительные устройства, пылеприготовления к котлу, трубопроводы, турбоагрегаты, тягодутьевые устройства к котлу	Паротурбинная электростанция	За налогоплательщиком зарегистрировано право собственности на сооружение - энергетический производственно-технологический комплекс ГРЭС. В состав объекта включены здания, сооружения, узлы и системы, обеспечивающие выработку электрической и тепловой энергии и участвующие в этом процессе. Спорные объекты, являясь неотъемлемой технологической частью электростанции, участвуют непосредственно в выработке электроэнергии, тепла и функционируют в целях деятельности электростанции.
5.	A12-10094/2023	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 05.03.2024 N Ф06-503/2024	-	Вращающаяся печь N 5 и Вращающаяся печь N 7	Вращающиеся печи	Налогоплательщиком введены в эксплуатацию объекты капитального строительства "Вращающаяся печь N 7 с переводом на сухой способ производства клинкера производительностью 3575 тонн в сутки" и "Вращающаяся печь N 5 с переводом на сухой способ производства клинкера", в состав которых входят различные сооружения. Однако вращающаяся печь N 5 и вращающаяся печь N 7 приняты к учету как отдельные инвентарные объекты, им присвоен код ОКОФ из раздела "Машины и оборудование". При этом спорные объекты входят в состав реконструированных печей, относятся к сложной вещи и выделение из состава печей спорных объектов в рассматриваемом случае является искусственным разделением в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, выступающего недвижимым объектом.
6.	A12-19959/2019	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 08.07.2020 N Ф06-60789/2020	Определение от 29.12.2020 N 306-ЭС20-16689	Задвижки шиберные, электроприводы (ЭПЦ-15000, ЭПЦ-400), комплектные трансформаторные подстанции, устройства катодной защиты, системы компенсации нагрузок, затворы обратные, задвижки клиновые и пр.	Магистральный нефтепровод	Назначение спорного оборудования - обеспечение функционирования объекта капитального строительства - магистрального трубопровода. Объекты имущества, установленные на магистральном трубопроводе, не имеют самостоятельных функций в отрыве от трубопровода, как и сам трубопровод не может функционировать без указанных объектов, то есть данные объекты образуют с магистральным трубопроводом единую функционально-связанную систему, а соответственно не могут рассматриваться в отрыве от единого недвижимого комплекса - магистрального трубопровода.
	A12-35446/2021	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 03.11.2022 N Ф06-24246/2022	-			
7.	A12-33140/2021	Постановление	Определение	Имущество, относящееся к линиям	Линии	Спорные объекты относятся к вспомогательному

		Арбитражного суда Поволжского округа от 22.11.2022 N Ф06-23801/2022	от 20.11.2023 N 306-ЭС23-510	энергопередачи, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью линий энергопередач: кабельные каналы, кабельная связь, кабельные линии силовые, Комплектное распределительное устройство типа К-104, комплектное распределительное устройство КРУН-10 кВ и пр.	энергопередачи	оборудованию. Обязательное наличие указанного оборудования определено нормативными актами, направленными на обеспечение функционирования, безопасности, учета и т.д. при передаче электроэнергии, а, следовательно, каждый исключенный налогоплательщиком объект является неотъемлемой технологической частью линий энергопередачи, составной частью единого недвижимого комплекса с учетом особенностей технологического процесса.
8.	A12-10230/2022	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.07.2023 N Ф06-5366/2023	-	Автомобилеразгрузчики боковые механический РМБ; вентиляторы ВЦ 5-35, ВР-1323; сушилка ДСП-50, зерносушилка; конвейеры скребковые цепные КСЦ-300; сепараторы зерновые С48-250, А-1 БИС-100, БСХ-200-2 бункеры накопительные; машины для очистки и сортировки зерна ALFA 300; пылеотделители центробежные; газорегуляторный пункт шкафной ГРПШ-15-2Н-У1/пункт учета газа ПУГ-ШУГО-2-1600-Т-100-Т и т.д.	Элеватор	Спорные объекты возведены и смонтированы по единому проекту, входят в состав элеватора и являются его составной частью. Признаки сооружения капитального характера объекты приобретают исключительно в составе единого недвижимого производственного комплекса - элеватора, поскольку служат (предназначены) для его функционирования и связаны с ним как с объектом недвижимости общим назначением, а демонтаж (перемещение) их без замены на аналогичные объекты, создаст условия, при которых эксплуатация производственного комплекса будет невозможна, поскольку будет нанесен несоизмеримый ущерб непосредственно сооружению - элеватору, а не спорным объектам, по отношению к которому они являются его неотъемлемой технологической частью.
9.	A12-12954/2023	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 21.03.2024 N Ф06-1380/2024	-	Газопоршневые электроагрегаты, водогрейные котлы, абсорбционно-холодильные машины, водогрейный-котел горелка: насосное оборудование; оборудование водоподготовки, вспомогательное технологическое оборудование и электрооборудование	Энергоцентр "мини-ТЭС"	Энергоцентр "мини-ТЭС" представляет собой комплекс объединенных единым производственным назначением и технологическим режимом работы, неразрывно связанных физически или технологически объектов. Демонтаж спорного имущества повлияет на производительность, безопасность, эффективность, работоспособность объекта капитального строительства "Энергоцентр мини-ТЭС", вплоть до невозможности его функционирования объекта.
10.	A49-3817/2019	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.06.2020 N Ф06-61406/2020	Определение от 25.11.2020 N 306-ЭС20-13858	Запорная арматура (задвижки клиновые, шиберные), насосы нефтяные горизонтальные подпорные, электрохимзащита и т.д.	Магистральный трубопровод	Магистральный трубопровод прочно связан с землей, является объектом недвижимого имущества и по своей природе неделимой вещью, которая включает в себя необходимые для ее функционирования и обслуживания составные части. Спорные объекты имущества были установлены на магистральных трубопроводах, которые в силу норм действующего законодательства, а также иных доказательств, представленных налоговым органом в материалы дела, обладают совокупностью критериев,
	A49-9275/2019	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.11.2021 N Ф06-	-			

		11664/2021				позволяющих отнести данное имущество в целом к единому недвижимому комплексу.
11.	A50-32704/2020	Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.06.2022 N Ф09-2502/22	-	Электроприводы, задвижки шиберные, устройства катодной защиты, силовое электрооборудование и электроснабжение КПП и др.	Магистральный трубопровод	Оборудование, являющееся неотъемлемой технологической частью магистральных трубопроводов согласно нормативным актам нельзя рассматривать в отрыве от функционирующих трубопроводов, поскольку данные объекты отвечают за обеспечение эксплуатации и безопасность магистральных трубопроводов. То обстоятельство, что имущество по своим техническим характеристикам предназначено для эксплуатации трубопровода, фактически является неотъемлемой частью последнего, подтверждается техническими паспортами на спорное оборудование, актами приема-передачи объектов основных средств и инвентарными карточками учета объекта основных средств.
	A50-10599/2021	Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.12.2022 N Ф09-9336/22	-			
12.	A53-31742/2019	Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.10.2020 N Ф08-8440/2020	Определение от 10.02.2021 N 308-ЭС20-24153	Быстропадающие щиты (БПЩ)	Гидротехническое сооружение (ГЭС)	БПЩ являются частью сложной инженерно-технической конструкции плотины: они опускаются для быстрого перекрытия поступления воды на турбину ГЭС в случае возникновения аварийной ситуации на гидроагрегате, т.е. БПЩ необходимы в процессе работы ГЭС. В силу отраслевых требований к устройству и безопасной эксплуатации БПЩ спроектированы и смонтированы на специально построенном здании ГЭС. Реконструкция БПЩ проектировалась как объект капитального строительства. БПЩ не могут участвовать в обороте иначе как в составе всего объекта, поскольку сами по себе не могут иметь какого-либо функционального назначения.
	A53-6440/2020	Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.04.2021 N Ф08-3889/2021	-			
13.	A53-22059/2020	Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 08.04.2021 N Ф08-2699/2021	Определение от 28.06.2021 N 308-ЭС21-9321	Разделительная камера, два колодца-гасителя, пескоуловители, три колодцы, нефтеуловитель, фильтр сорбционный безнапорный, две канализационные насосные станции перекачки очищенных сточных вод, установка обеззараживания воды, павильон	Система очистки и отвода сточных вод с территории промплощадки	Спорные объекты связаны с другими объектами, расположенными на территории сооружения, соединены в единую технологическую цепь, являются элементами объемной системы, имеющей подземную и надземную части. Оборудование находится внутри павильона и крепится к фундаменту (монолитная железобетонная плита) либо вкопано в землю, к спорному объекту подведены стационарные коммуникации. Работа объекта невозможна при исключении какого-либо оборудования из его состава.
	A53-40612/2020	Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11.10.2021 N Ф08-9623/2021	-			
	A53-40295/2020	Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 06.10.2021 N Ф08-	-			

	A53-3299/2021	10616/2021 Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11.03.2022 N Ф08-262/2022	Определение от 06.06.2022 N 308-ЭС22-7742			
14.	A55-37006/2019	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.10.2021 N Ф06-9341/2021	-	Площадки обслуживания, площадки производственные, задвижки шиберные, электроприводы, комплектные трансформаторные подстанции, устройства катодной защиты, затворы обратные	Магистральный трубопровод	Магистральные трубопроводы представляют собой сложную вещь, являются единым объектом (комплексом) и обустройство переездов через магистральные нефтепроводы, наличие электрохимзащиты, насосов, задвижек и прочего имущества непосредственно обусловлено требованиями норм действующего законодательства. Эксплуатация магистрального нефтепровода без указанных устройств и сооружений не возможна. Ранее спорные объекты основных средств учитывались на 01 счете и входили в состав имущества, являющегося неотъемлемой частью магистрального нефтепровода.
15.	A55-6295/2019	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 07.12.2021 N Ф06-11794/2021	-	Задвижки шиберные, вантузы, задвижки клиновые, насосы НГПНА 3600-120, электродвигатель ВАО8К-630-1600, электрохимзащита участка, система электрохимзащиты, система плавного пуска, система освещения, система электроснабжения, система телемеханики линейной части, калибратор давления, анодные заземлители, электрохимзащита нефтепровода, постоянные переезды, блок-бокс ДЭС	Магистральный нефтепровод	Магистральный трубопровод представляет собой единый сложный производственно-технологический комплекс, включающий в себя собственно трубопровод, линейные части, а также сооружения и оборудование, необходимые для его эксплуатации и являющиеся его неотъемлемой технологической частью. Ранее спорные объекты основных средств учитывались на 01 счете и входили в состав имущества, являющегося неотъемлемой частью магистрального нефтепровода.
16.	A55-18341/2021	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 14.06.2023 N Ф06-3147/2023	Определение от 18.09.2023 N 306-ЭС23-16557	гидросиловое оборудование, гидроагрегаты, турбины	Гидротехническое сооружение (ГЭС)	ГЭС представляет собой комплекс объединенных единым производственным назначением и технологическим режимом работы зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, возведенных по единому проекту и расположенных на одном земельном участке. Спорные объекты, входящие в состав ГЭС, являются ее составной частью и относятся к сложной вещи; выделение из состава ГЭС спорных объектов, в рассматриваемом случае является искусственным разделением в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, выступающего недвижимым объектом (сооружением).
	A55-28635/2021	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 02.06.2023 N Ф06-3151/2023	Определение от 18.09.2023 N 306-ЭС23-16674			
	A55-35398/2020	Постановление Арбитражного суда	Определение от 18.09.2023 N 306-			

		Поволжского округа от 14.06.2023 N Ф06-3147/2023	ЭС23-16557			
	A55-7486/2020	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 12.03.2021 N Ф06-1578/2021	-			
17.	A55-32062/2020	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16.11.2021 N Ф06-10179/2021	Определение от 07.02.2022 N 306-ЭС21-27603	Установка газотурбинная ГТТ-3М поз. 101 (УКЛ)", "колонна абсорбционная поз. К-201 (УКЛ)", "реактор каталитической очистки поз. Р-202 (УКЛ)", "продувочная колонна поз. К-202 (УКЛ)", "АСУ ТП (УКЛ)"	Объект основных средств "Производство неконцентрированной азотной кислоты на базе агрегата УКЛ-7-76"	Объект "Производство неконцентрированной азотной кислоты на базе агрегата УКЛ-7-76, мощностью 120 тыс. т/год" представляет собой единый комплекс, в состав которого входят здания и сооружения, которые размещаются на площадке налогоплательщика. Согласно проектной документации он создавался как единый объект, предусматривающий в своем составе спорное имущество как составные части единого неделимого объекта с участием в едином процессе производства азотной кислоты. Использование спорного имущества в другом процессе невозможно.
18.	A55-28306/2019	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 09.12.2020 N Ф06-67855/2020	-	Узлы учета	Технологический трубопровод	Узлы учета являются техническим перевооружением существующей системы измерения количества и параметров сухого отбензиненного газа в связи с заменой морально устаревших приборов и их несоответствием требованиям по точности измерения. Спорное имущество является неотъемлемой технологической частью технологического трубопровода. Поскольку первоначально при постановке на бухгалтерский учет узлы учета были учтены налогоплательщиком как составная часть технологического трубопровода, после проведения мероприятий по техническому перевооружению отсутствовали основания для постановки на бухгалтерский учет узлов учета в качестве самостоятельного объекта учета основного средства.
19.	A67-10599/2017	Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.07.2020 N Ф04-6800/2018	Определение от 09.11.2020 N 304-ЭС19-7381	Подстанции, силовое оборудование	Линии электропередач	Спорное имущество является неотъемлемой технологической частью сооружений, относящихся к линиям энергопередач и не может выполнять свои функции вне сооружений - объектов недвижимости. Эксплуатация объекта без наличия вышеуказанного имущества невозможна в силу отраслевых требований к устройству и безопасности эксплуатации сооружений.
20.	A70-11745/2020	Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа	-	Площадки производственные, сооружения производственного назначения, не включенные в другие группировки, арматура для	Магистральный трубопровод	Назначением спорного оборудования является обеспечение функционирования магистрального трубопровода. Объекты имущества, установленные на магистральном трубопроводе, не имеют самостоятельных функций в отрыве от



		от 22.06.2022 N Ф04-2368/2022		магистральных трубопроводов, насосы и оборудование компрессорное, устройства гидро- и пневмоавтоматики, оборудование слива-налива нефти, электроприводы к арматуре промышленной трубопроводной, генераторы и трансформаторы силовые, аппаратура электрическая низковольтная и т.д.		трубопровода, как и сам трубопровод не может функционировать без указанных объектов, то есть данные объекты образуют с магистральным трубопроводом единую функционально-связанную систему, а соответственно не могут рассматриваться в отрыве от единого недвижимого комплекса - магистрального трубопровода. Объекты аварийного запаса, находящиеся на складах, являются движимым имуществом до момента их установки на магистральной нефтепроводе взамен списанного аналогичного оборудования, пришедшего в негодность в силу истечения срока службы или поломки.
21.	A40-14554/2019	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.02.2022 N Ф05-21595/2020	Определение от 21.11.2022 N 305-ЭС22-21371	Трансформаторные подстанции различного типа (КТП, МТП, СТП), открытое распределительное устройство (ОРУ 35 кВ), трансформаторы силовые	Электросетевой комплекс (трансформаторная подстанция, включая трансформаторы и распределительные устройства, с исходящими от трансформаторной подстанции линиями электропередачи и ВОЛС)	Объекты электросетевого хозяйства (линии по передаче электроэнергии (ВЛ), кабельные линии (КЛ), а также трансформаторные подстанции) составляют единый недвижимый комплекс. Спорные электросетевые объекты учитывались налогоплательщиком как недвижимое имущество, в том числе при заключении гражданско-правовых договоров, в проверяемый период были приняты на учет именно как объекты недвижимого имущества.