

ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 07.02.2024 № БС-4-21/1315@

Федеральная налоговая служба рассмотрела обращение от имени Ассоциации от 22.01.2024 по вопросу, касающемуся квалификации оборудования в составе объектов энергетики для определения объекта налогообложения по налогу на имущество организаций (далее - налог) применительно к имущественному комплексу солнечных электростанций, и сообщает.

К полномочиям ФНС России, предусмотренным постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе", не относится официальное (общеобязательное для всех участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах) разъяснение норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) по рассматриваемому вопросу.

По аналогичному вопросу директору Ассоциации было направлено письмо ФНС России от 21.07.2023 N СД-4-21/9337 "Об определении вида имущества (движимое/недвижимое) в составе солнечных электростанций для целей применения главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации".

Реализация полномочий налоговых органов, определенных Налоговым кодексом и Законом Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации", имеет главной задачей контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов и не предусматривает квалификацию (определение вида) оборудования организаций вне рамок форм осуществления деятельности налоговых органов, установленных перечисленными законодательными актами.

Исходя из указанных полномочий налоговыми органами проводятся мероприятия налогового контроля посредством налоговых проверок, проверки данных учета и отчетности, а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом (пункт 1 статьи 82 Налогового кодекса). В частности, для определения объектов налогообложения по налогу на имущество организаций (далее - налог) налоговыми органами направлены следующие методологические позиции.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса объектом налогообложения по налогу признается недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в случае если налоговая база в отношении такого имущества определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 375 Налогового кодекса (т.е. как среднегодовая стоимость), если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 Налогового кодекса.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации определены в Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства", утвержденном приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н. Для целей бухгалтерского учета основные средства подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудование и т.д.) и группам (пункт 11 ФСБУ 6/2020).

В свою очередь, глава 30 "Налог на имущество организаций" Налогового кодекса не содержит определения понятия "недвижимое имущество", в связи с этим исходя из пункта 1

статьи 11 Налогового кодекса для применения указанной главы Налогового кодекса необходимо использовать термины и определения, содержащиеся в иных отраслях законодательства.

На основании пункта 1 статьи 130 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - Гражданский кодекс) к недвижимым вещам (недвижимое имущество) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, помещения, машино-места, подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания. Федеральным законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

Вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются движимым имуществом (пункт 2 статьи 130 Гражданского кодекса).

Движимое имущество не относится к объектам налогообложения налогом (пункт 1 статьи 374 Налогового кодекса в редакции Федерального закона от 29.09.2019 N 325-ФЗ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 131 Гражданского кодекса вещные права на недвижимые вещи подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре (в том числе Единый государственный реестр недвижимости, далее - ЕГРН). При этом в Определениях Верховного Суда Российской Федерации (далее - Верховный Суд) от 30.09.2015 N 303-ЭС15-5520, от 07.04.2016 N 310-ЭС15-16638 содержатся следующие выводы: вещь является недвижимой либо в силу своих свойств (абзац первый пункта 1 статьи 130 Гражданского кодекса), либо в силу прямого указания федерального закона, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей (абзац второй пункта 1 статьи 130 Гражданского кодекса). В свою очередь, государственная регистрация права на вещь не является обязательным условием для признания ее объектом недвижимости.

В связи с изложенным для определения объекта налогообложения по налогу и выявления оснований отнесения имущества к движимому или недвижимому налоговым органам разъяснялось, что целесообразно исследовать:

- наличие сведений об объекте в ЕГРН;

- при отсутствии сведений в ЕГРН - наличие оснований, подтверждающих прочную связь объекта с землей и невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению, например, для объектов капитального строительства - наличие документов технического учета или технической инвентаризации, разрешений на строительство и (или) на ввод объекта в эксплуатацию (при их необходимости), проектной документации, заключения экспертизы или иных документов, в которых содержатся сведения о соответствующих характеристиках объектов, и т.п. (в том числе письма ФНС России от 01.10.2018 N БС-4-21/19038@, от 28.08.2019 N БС-4-21/17216@, от 01.10.2021 N БС-4-21/13969@).

В ряде актов Верховного Суда (в том числе Определения от 03.09.2018 N 307-КГ18-13146, от 11.12.2018 N 305-КГ18-20539, от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241) используются следующие критерии для отнесения объектов имущества к недвижимости (за исключением воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и иных объектов, относящихся к недвижимости в силу прямого указания федерального закона: земельные участки, жилые помещения и т.п.), вытекающие из положений пункта 1 статьи 130 Гражданского кодекса:

- наличие прочной связи объекта с землей (например, сооружение объекта на монолитном железобетонном фундаменте, функциональное или технологическое соединение этого объекта с другими объектами подземными коммуникациями);

- перемещение объекта невозможно без несоразмерного ущерба его назначению (в том числе способность объекта выступать в гражданском обороте в качестве отдельного объекта гражданских прав; наличие у объекта самостоятельных полезных свойств, которые могут быть использованы в экономической деятельности независимо от земельного участка, на котором он находится, и других находящихся на общем земельном участке объектов недвижимости).

Письмом ФНС России от 15.11.2021 N БС-4-21/15939@ налоговые органы информированы о том, что Президиумом Верховного Суда 10.11.2021 утвержден Обзор судебной практики Верховного Суда N 3 (2021 г.), в который для применения главы 30 Налогового кодекса включена следующая правовая позиция. При оценке правомерности применения освобождения движимого имущества от налогообложения налогом значение имеет то, выступали ли спорные объекты основных средств (машины и оборудование) движимым имуществом на момент их приобретения, а также правомерность их принятия к учету в качестве отдельных инвентарных объектов.

Применительно к объектам электроэнергетики до налоговых органов доведены следующие позиции, использованные при рассмотрении споров об объектах налогообложения налогом, в Определениях Верховного Суда от 03.09.2018 N 307-КГ18-13146, от 18.01.2023 N 306-ЭС22-26675, от 06.03.2023 N 306-ЭС23-510 (в том числе письма ФНС России от 28.08.2019 N БС-4-21/17216@, от 18.10.2023 N БС-4-21/13298@).

В рассмотренных спорах судами установлено, что в ряде случаев относящиеся к предмету споров объекты электросетевого комплекса являются по своей правовой природе сложной вещью, в состав которой может входить как движимое, так и недвижимое имущество, предполагающее использование по общему назначению и рассматриваемое как одна вещь; 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. Исходя из заключения экспертизы квалификация спорных объектов в качестве движимого имущества в рассмотренных случаях является искусственным разделением в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, выступающего недвижимым объектом.

Информация об иных Определениях Верховного Суда по налоговым спорам, касающимся объектов налогообложения по налогу (в отношении объектов электроэнергетики), доведена до налоговых органов письмом ФНС России от 29.01.2024 N БС-4-21/827@.

Вышеперечисленные письма ФНС России размещены на официальном сайте ФНС России.

Применительно к спорам об определении объекта налогообложения по налогу в отношении оборудования солнечных электростанций обращаем внимание на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 23.10.2023, дело N А12-9734/2023, в котором применительно к обстоятельствам дела, с учетом результатов технической экспертизы, содержится вывод о том, что, если без оборудования являющийся предметом указанного спора объект недвижимости не может функционировать по своему назначению, оборудование нельзя признать движимым имуществом.

В 2023 г. налоговыми органами по Республике Башкортостан проведены мероприятия налогового контроля по налогу в отношении организаций, эксплуатирующих объекты солнечных электростанций, расположенные на территории Республики Башкортостан. Итоговые решения по апелляционным жалобам налогоплательщиков, касающимся результатов указанных проверок, УФНС России по Республике Башкортостан в порядке пункта 3 статьи 140 Налогового кодекса не приняты.

Примечание.

В тексте документа, видимо, допущена опечатка: имеется в виду пункт 1 статьи 374 НК РФ, а не пункт 2.

По мнению ФНС России, в целях указанной экономической поддержки отрасли возобновляемой энергетики, а также дальнейшего исключения налоговых споров, касающихся определения объектов обложения налогом применительно к объектам высокотехнологичной электроэнергетики, с федеральными органами исполнительной власти (в том числе Минфин России, Минпромторг России, Минэнерго России, ФНС России) может быть проработан вопрос об основаниях подготовки проектов изменений положений пункта 2 статьи 374 "Объект налогообложения", пункта 6 статьи 376 "Порядок определения налоговой базы" или статьи 381 "Налоговые льготы" Налогового кодекса. В частности, представляется целесообразным рассмотреть вопрос о возможности установления в статье 381 Налогового кодекса налоговой льготы по налогу в отношении имущества солнечных электростанций организаций, основным видом деятельности которых является производство электроэнергии, получаемой из возобновляемых источников энергии, с определением периода начала ее применения с 2018 года.

Вышеуказанные предложения направлены в Минфин России письмом ФНС России от 07.02.2024 N БС-14-21/86@.

Настоящее письмо носит информационно-справочный (рекомендательный) характер, не устанавливает общеобязательных правовых норм и не препятствует применению нормативных правовых актов и судебных постановлений в значении, отличающемся от вышеизложенных разъяснений.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.Л.БОНДАРЧУК

07.02.2024