

## Оценка судами неуплаты налога на имущество организаций

**А. Н. Медведев,**  
кандидат экономических наук,  
аудитор, консультант по налогам  
и сборам 1-й категории

Вполне естественное желание налогоплательщиков платить налоги в меньшем размере должно осуществляться исключительно в рамках закона – в противном случае все "сэкономленные" суммы придется вернуть в бюджет с пенями и штрафами.

### Перевод имущества на организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения

В пункте 7 письма ФНС РФ от 17.04.17 № СА-4-7/7288@ представлена следующая информация: суды пришли к выводу о доказанности налоговым органом использования организацией, применяющей ОСН, схемы ухода от налогообложения посредством приобретения и регистрации используемого в деятельности имущества на взаимозависимых лиц, применяющих УСН (данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А74-9292/2015, поддержанных определением ВС РФ от 20.02.17 № 302-КГ16-20667).

В определении Верховного суда РФ от 23.03.17 № 304-КГ17-1271 по делу № А02-2514/2015 констатируется: суд исходил из доказанности налоговым органом совокупности обстоятельств, свидетельствующих о создании организацией схемы ухода от общеустановленного режима налогообложения путем реализации принадлежащего ей недвижимого имущества по заниженной цене взаимозависимым лицам, освобожденным от уплаты налога на имущество в связи с применением УСН либо осуществлением деятельности, облагаемой ЕНВД. Аналогичные выводы сделаны также в определении Верховного суда РФ

от 20.02.17 № 302-КГ16-20667 по делу № А74-9292/2015.

Таким образом, формальный перевод имущества в организацию, применяющую специальные налоговые режимы, не даст экономии на налоге на имущество, если только не будет веской деловой цели в данной операции.

### Принятие имущества на учет в качестве товаров

Товары, в отличие от ОС, налогом на имущество организаций не облагаются. Принятие имущества на учет в качестве товаров предполагает, что организация планирует их продать – если доказательств наличия этого желания нет, то уйти от налога не удастся.

Приведем конкретный пример из постановления АС Поволжского округа от 01.06.18 по делу № А12-25012/2017. Организация представила довод о том, что приобретенные нежилые помещения планировались к продаже, в связи с чем отражены на бухгалтерском учете на счете 41 "Товары". В подтверждение данного довода организация представила расчеты продажной стоимости 1 кв. м по состоянию на различные даты в период с 30 ноября 2012 г. по 31 декабря 2015 г.

Из допроса директора организации следует, что на вопрос о том, имеются ли доку-

Формальный перевод имущества в организацию, применяющую специальные налоговые режимы, не даст экономии на налоге на имущество, если только не будет веской деловой цели в данной операции

Товары, в отличие от ОС, налогом на имущество организаций не облагаются

менты, определяющие цену продажи жилых помещений, принадлежащих ей на праве собственности, он пояснил, что таких документов нет.

Судами принято во внимание, что представленные фотографии с сайта бизнес-центра показывают, что на нем размещалась информация об аренде и продаже помещений, находящихся в здании бизнес-центра. Однако установить, какие именно площади продавались в бизнес-центре, из представленных налогоплательщиком документов не представляется возможным.

Также отсутствие намерений по продаже помещений подтверждается показаниями свидетеля, который в период с 1 января 2013 г. по 31 декабря 2015 г. являлся учредителем и руководителем ряда организаций, расположенных в зданиях бизнес-центра. Он пояснил, что помещения в здании бизнес-центра не продаются, рекламы об их продаже он нигде не видел.

Таким образом, если имущество принято на учет в качестве товара, то должны быть доказательства наличия намерений по его продаже (маркетинговые исследования, расчеты, рекламные объявления, анализ предложений по покупке и т. д.).

### Оформление ремонта основных средств вместо реконструкции

Необходимо четко понимать различие между ремонтом (расходы на который уменьшают налогооблагаемую прибыль) и реконструкцией или модернизацией (расходы на которые капитализируются, увеличивая остаточную стоимость ОС и увеличивая тем самым базу по налогу на имущество организаций):

— ремонтные работы лишь восстанавливают объекты в их первоначальных качественных и количественных параметрах (выявленные неисправности объектов должны

документироваться дефектными актами, которые и будут являться первичными документами, обосновывающими необходимость работ (постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.06.06 по делу № Ф03-А04/06-2/790).

В соответствии со ст. 1 Градостроительного кодекса РФ капитальный ремонт объектов капитального строительства — это замена и (или) восстановление строительных конструкций объектов капитального строительства или элементов таких конструкций, за исключением несущих строительных конструкций, замена и (или) восстановление систем инженерно-технического обеспечения и сетей инженерно-технического обеспечения объектов капитального строительства или их элементов, а также замена отдельных элементов несущих строительных конструкций на аналогичные или иные улучшающие показатели таких конструкций элементы и (или) восстановление указанных элементов;

— расходы на реконструкцию и модернизацию изменяют технико-экономические характеристики объекта, увеличивают остаточную первоначальную стоимость ОС (это увеличивает базу по налогу на имущество организаций) и в дальнейшем уменьшают налогооблагаемую прибыль только через суммы начисленной амортизации.

В п. 2 ст. 257 НК РФ содержатся следующие определения:

— к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых ОС, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами;

— к реконструкции относится переустройство существующих объектов ОС, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по

Принятие имущества на учет в качестве товаров предполагает, что организация планирует их продать – если доказательств наличия этого желания нет, то уйти от налога не удастся

проекту реконструкции ОС в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции;

– к техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей ОС или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Реконструкция – это изменение параметров объектов капитального строительства, их частей (высоты, количества этажей, площади, показателей производственной мощности, объема) и качества инженерно-технического обеспечения (ст. 1 Градостроительного кодекса РФ). В постановлении ФАС Уральского округа от 24.09.08 № Ф09-6810/08-СЗ по делу № 71-8090/07 констатируется, что понятия реконструкции по Налоговому кодексу РФ и по Градостроительному кодексу РФ не противоречат друг другу.

В постановлении ФАС Центрального округа от 18.02.14 по делу № А54-9014/2012 определено, что целью проведения модернизации (реконструкции) по общему правилу является улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта ОС. К таким показателям относятся срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п. Основной целью ремонта является устранение выявленных неисправностей, замена изношенных (неисправных) деталей (конструкций).

В постановлении АС Московского округа от 05.07.16 по делу № А40-169702/15 определено, что техническое перевооружение повысило надежность, безопасность, экономичность работы котельной за счет применения современного автоматизированного теплоте-

хнического и силового оборудования, комплексной АСУ ТП, строительно-конструктивных решений. В связи с этим и в соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ, п. 2.7 СТО Газпром 063-2009 для целей налогообложения в результате осуществления указанных мероприятий объекты ОС приобретают новые качества, соответственно происходит изменение их первоначальных функциональных показателей и первоначальной стоимости (в некоторых случаях – и срока полезного использования). В итоге выполненные в котельной работы были обоснованно квалифицированы налоговым органом как техническое перевооружение (реконструкция), а не капитальный ремонт, как ошибочно полагала организация при учете спорных затрат.

В постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.02.19 № 09АП-69083/2018 по делу № А40-216076/17 констатируется: работы относятся к подрядным работам по модернизации котельного агрегата № 7 ТЭЦ-2 с целью перевода с пылеугольного топлива на газовое и мазутное топливо, с использованием вновь изготовленного топочно устройства на данные виды топлива. Также экспертом сделан вывод о том, что в ходе выполнения работ по договору осуществлена модернизация котельного агрегата № 7 ТЭЦ-2. Разработана конструкция составной части модернизируемого котельного агрегата – топочно устройства в целях перевода на использование в качестве основного топлива агрегата природного газа, резервного – мазута с повышением энергоэффективности, снижением эмиссии оксидов азота. Таким образом, экспертным заключением подтверждено, что спорные работы не являются научно-исследовательской разработкой. Следовательно, организация в нарушение ст. 262 НК РФ неправомерно отразила в составе прочих расходов суммы СМР по модернизации ОС (котельного агрегата № 7) как расходы на ремонт.

Понятия реконструкции по Налоговому кодексу РФ и по Градостроительному кодексу РФ не противоречат друг другу

В постановлении ФАС Московского округа от 22.04.14 по делу № А40-57597/12-20-321 одним из доказательств того, что налогоплательщиком проведен не капитальный ремонт оборудования (электролизеров), а модернизация (в целях повышения их производительности за счет увеличения силы тока, обеспечения повышения срока службы электролизеров путем использования материалов, новых технологий и оборудования для формирования подины электролизеров) стали годовые отчеты налогоплательщика, размещенные на его официальном сайте в сети "Интернет" для всеобщего сведения. В них было отмечено, что одним из результатов проводимых действий явилось то обстоятельство, что в течение 2008–2009 гг. увеличился выпуск произведенной продукции на фоне уменьшения затрат на электроэнергию.

В постановлении АС Поволжского округа от 09.02.18 № Ф06-29074/2017 по делу № А57-26443/2016 среди прочего основаниями для переквалификации инспекцией ремонтных работ в работы по модернизации и техническому перевооружению производства послужили результаты допросов свидетелей и экспертное заключение. Вывод судов — налогоплательщиком занижена стоимость ОС на стоимость выполненных работ по модернизации, в результате чего занижена база по налогу на имущество, что повлекло его неуплату.

Нередко работы на одном объекте разделяются на два вида:

- ремонт (расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль);
- реконструкция (расходы капитализируются).

Между тем это не всегда возможно, особенно в случае, когда разнотипные виды работ производятся в одном периоде в "одном пакете". Поучительные обстоятельства подобного случая присутствуют в постановле-

нии АС Западно-Сибирского округа от 15.03.19 по делу № А46-8255/2018 (оставлено в силе определением ВС РФ от 08.07.19 № 304-ЭС19-9900). В соответствии с ним не может быть разделения объекта, поскольку двухэтажное здание столовой предназначено для использования в производстве продукции как единый комплекс с производственным назначением "столовая" (административно-бытовой блок, кулинарный блок и зал обслуживания в отдельности друг от друга не могут способствовать достижению цели — оказанию услуг общественного питания). Налогоплательщик поставил здание на учет как единый инвентарный объект, что подтверждается карточкой бухгалтерского учета ОС. Сама по себе условная разбивка объекта на три части не может свидетельствовать о возможности учета части затрат как связанных с реконструкцией, а части — как связанных с ремонтом. Весь комплекс работ проведен по единой проектной документации, по единому договору подряда и имел единую цель — изменение частично "работоспособного" здания.

Суд кассационной инстанции также отклонил доводы налогоплательщика относительно того, что апелляционным судом не принято во внимание существо строительных работ при отнесении их стоимости на затраты; что отдельные работы нельзя отнести к реконструкции объекта, поскольку кассационная инстанция соглашается с выводом апелляционного суда; что в данном случае весь комплекс работ от капитальных до текущих (в том числе и усиление грунта, и теплоизоляция, и отделка помещения, и установка светильников и пластиковых окон и т. д.) имел единую цель, — такое изменение частично "работоспособного" здания (включая его несущие конструкции), чтобы оно позволило использовать его в качестве производственного с улучшением его безопасности, технической оснащенности, энер-

Налогоплательщиком занижена стоимость ОС на стоимость выполненных работ по модернизации, в результате чего занижена база по налогу на имущество, что повлекло его неуплату

госбережения и количества производственных площадей.

Таким образом, подменять ремонт работы по реконструкции (модернизации) ОС крайне опасно, поскольку последующая экспертиза раскроет обман. Кроме того, и свидетели не будут покрывать действия руководства организации.

### **Движимое имущество с 1 января 2019 г. не облагается налогом на имущество**

В соответствии со ст. 130 ГК РФ "Недвижимые и движимые вещи":

— к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, т. е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество. К недвижимым вещам относятся жилые и нежилые помещения, а также предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машино-места), если их границы описаны в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке;

— вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе.

Подходы к определению движимого или недвижимого имущества содержатся в письмах Минфина России от 22.10.18 № 03-05-05-01/75611, ФНС РФ от 28.03.18 № БС-

4-21/5834@, Минпромторга РФ от 23.03.18 № ОБ-17590-12 и т. д.

Поучительный спор о квалификации объектов в качестве движимого имущества был рассмотрен в постановлении АС Северо-Западного округа от 18.01.19 № Ф07-15984/18 по делу № А05-879/2018 и определении ВС РФ от 12.07.19 № 307-ЭС19-5241 по этому же делу.

Организация приняла к учету в качестве отдельных объектов ОС здание цеха, трансформаторную подстанцию, а также установленные в здании объекты — оборудование линии по производству древесных гранул, поперечный транспортер подачи щепы, поперечный транспортер подачи щепы и опилок, поперечный транспортер подачи коры, автоматическую систему защиты от пожаров и пылевых взрывов.

Основанием доначисления недоимки по налогу на имущество организаций, соответствующих сумм пеней и штрафа послужил вывод инспекции о необходимости отнесения всех названных объектов к недвижимому имуществу (зданию и его составным частям) и неправомерном применении организацией к данным объектам освобождения от налогообложения, предусмотренного п. 25 ст. 381 НК РФ для движимого имущества.

Суд первой инстанции удовлетворил требование организации в части доначисления налога на имущество организаций, соответствующих сумм пеней и штрафа в отношении трансформаторной подстанции, поскольку налоговым органом не исследовалось подключение этого объекта к другим объектам организации и не установлено наличие функциональной или технологической взаимосвязи трансформаторной подстанции со зданием цеха.

Признавая законным решение инспекции в части доначисления налога на имущество организаций, соответствующих сумм пеней и штрафа по иным объектам, суд первой

Определенность налогообложения при взимании налога на имущество организаций обеспечивается за счет использования установленных в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов ОС

инстанции руководствовался положениями ст. 130–134 ГК РФ и исходил из того, что к подлежащим налогообложению объектам недвижимости могут быть отнесены в том числе составные части объектов недвижимости – объекты ОС, которые по совокупности признаков являются составной частью неделимой недвижимой вещи.

С учетом проведенной по делу экспертизы суд первой инстанции заключил, что здание "Цех по производству древесных гранул" и размещенные в нем иные объекты составляют сложный неделимый объект, поскольку здание цеха изначально проектировалось для установки оборудования, приобретенного налогоплательщиком, здание и оборудование представляют собой единое целое и предназначены для получения целевого продукта по единому технологическому процессу (производство древесных гранул по одной непрерывной технологической линии) и, соответственно, получения дохода организации. Изъятие объектов из единого комплекса "Цех по производству древесных гранул" приведет к прекращению или изменению процесса производства древесных гранул.

В связи с этим в соответствии с выводом суда первой инстанции установленные в здании объекты должны быть признаны составной частью объекта недвижимости "Цех по производству древесных гранул". Основания для их освобождения от налогообложения отсутствуют. Суд апелляционной инстанции и суд округа согласились с выводами суда первой инстанции.

Между тем Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда РФ не согласилась с нижестоящими судами и направила дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд Архангельской области.

Правовая позиция Верховного суда РФ заключается в следующем.

Определенность налогообложения при взимании налога на имущество организаций

обеспечивается за счет использования установленных в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов ОС.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об ОС организации установлены ПБУ 6/01, в соответствии с п. 5 которого рабочие и силовые машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов ОС, отличный от зданий и сооружений.

Основой классификации объектов ОС в бухгалтерском учете выступают Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), введенный в действие приказом Росстандарта от 12.12.14 № 2018-ст, и ранее действовавший Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94, утвержденный постановлением Госстандарта России от 26.12.94 № 359. В соответствии названными классификаторами оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу ОС, за исключением предусмотренных в классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации). Из содержания классификаторов также вытекает, что оборудование для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, связанных с изменением предмета труда, в том числе установленное на фундаменте, по общему правилу не классифицируется в качестве сооружений (не отвечают определению понятия "сооружение"), а подлежит классификации в соответствующих группировках машин и оборудования.

К подлежащим налогообложению объектам недвижимости могут быть отнесены, в том числе, составные части объектов недвижимости – объекты ОС, которые по совокупности признаков являются составной частью неделимой неделимой вещи

Если иное не вытекает из содержания ПБУ 6/01 и классификаторов основных фондов (ОС), машины и оборудование, приобретенные как объекты движимого имущества, учитываются в бухгалтерском учете отдельно от зданий и сооружений в качестве самостоятельных инвентарных объектов и в соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ подлежат налогообложению в таком качестве. Соответственно по общему правилу к машинам и оборудованию, выступавших движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, применимы исключения из объекта налогообложения, предусмотренные подп. 8 п. 4 ст. 374 и п. 25 ст. 381 НК РФ.

Из аналогичного подхода исходит Минпромторг РФ, издавший письмо от 23.03.18 № ОВ-17590-12 (доведено до сведения налоговых инспекций письмом ФНС РФ от 28.03.18 № БС-4-21/5834@), в котором содержится разъяснение об отсутствии оснований для отнесения к облагаемому налогом недвижимому имуществу машин и оборудования, поименованных в соответствующем разделе классификатора основных фондов, поскольку эти объекты ОС (расположенные как внутри, так и вне зданий) не являются составными элементами зданий, будучи предназначены не для обслуживания зданий, а для изготовления готовой продукции либо обслуживания производственного процесса.

В случае установления в ходе налоговой проверки обстоятельств, указывающих на искусственное разделение в бухгалтерском учете единого объекта ОС, выступающего недвижимым объектом (зданием или сооружением), налоговые органы не лишены права обосновывать необходимость взимания налога на имущество в подобных ситуациях.

Между тем необходимость взимания налога должна быть основана на объективных критериях, соблюдение которых в соответствии с п. 6 ст. 3 НК РФ являлось бы ясным

любому разумному налогоплательщику при принятии объекта ОС к учету, а не зависело бы от оценочных суждений экспертов и не приводило бы к постановке в неравное положение налогоплательщиков, осуществивших инвестиции в обновление производственного оборудования в зависимости от особенностей монтажа и эксплуатации этих объектов, например, от климатических условий места производства, требующих расположения оборудования в здании для обеспечения его нормальной эксплуатации.

Спорные объекты (производственное оборудование, транспортеры, система защиты от пожаров и пылевых взрывов) поставлены организации иностранным изготовителем в составе линии для производства древесных гранул из отходов деревообработки как движимое имущество и приняты к учету налогоплательщиком в таком качестве после окончания монтажа как самостоятельные инвентарные объекты ОС.

При рассмотрении дела организация обратила внимание на то, что приобретенные ею объекты движимого имущества, формирующие производственную линию, согласно Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94, действовавшему на момент принятия этих объектов к учету, предназначены не для обслуживания здания, а для производства готовой продукции. Они относятся к такому виду объектов ОС, как машины и оборудование, классификатором прямо не предусмотрено их включение в состав зданий. Кроме того, организация ссылалась на письмо бюро технической инвентаризации, в соответствии с которым спорное оборудование не является недвижимым имуществом. Названные доводы и подтверждающие их доказательства в нарушение ч. 2 ст. 65, ст. 71 АПК РФ не получили надлежащей оценки со стороны судов, хотя в силу изложенного они имели значение для проверки законности оспариваемого решения налогового органа.

К машинам и оборудованию, выступавших движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, применимы исключения из объекта налогообложения, предусмотренные подп. 8 п. 4 ст. 374 и п. 25 ст. 381 НК РФ

Суды трех инстанций, ссылаясь на положения гражданского законодательства, определяющие правовой режим сложных и неотделимых вещей, а также на результаты судебной экспертизы и экспертизы, проведенной в рамках налоговой проверки в соответствии со ст. 95 НК РФ, высказали суждение о том, что здание и установленное в нем оборудование образуют единое целое, поскольку данные предметы имеют общее назначение: здание цеха изначально проектировалось для установки оборудования, приобретенного налогоплательщиком, и изъятие смонтированных в здании объектов приведет к прекращению использования как самого здания, так и производства готовой продукции.

Между тем сам по себе факт монтажа оборудования в специально возведенном для его эксплуатации здании, в том числе если последующий демонтаж и перемещение оборудования потребуют несения дополнительных затрат и частичной ликвидации здания, не означает, что назначением оборудования становится обслуживание здания. В связи с этим заключения экспертов по существу сводятся к оценке экономической целесообразности последующего демонтажа оборудования в случае перемещения производства, если такое решение будет принято в будущем.

Применение критерия экономической целесообразности в данном случае приводит к постановке в неравное положение налогоплательщиков, осуществивших инвестиции в обновление оборудования, и не позволяет обеспечить достижение тех целей дифференциации налогового бремени, из которых исходил законодатель при введении подп. 8 п. 4 ст. 374 и п. 25 ст. 381 НК РФ, состоящих, согласно постановлению Конституционного суда РФ от 21.12.18 № 47-П, в стимулировании организаций к инвестированию в средства производства, в их модернизацию, приобретение новых и развитие существующих средств производства, а также повышение спроса на них.

Таким образом, судебная экспертиза, равно как и представленные налоговым органом и организацией заключения экспертов, полученные во внесудебном порядке, проведены по вопросам, не имеющим значения для правильного разрешения настоящего спора. Соответственно полученное по результатам экспертизы заключение не могло быть признано относимым к делу доказательством, поскольку не опровергает правомерность классификации приобретенного налогоплательщиком имущества в качестве оборудования, подлежащего учету в виде отдельных инвентарных объектов.

Верховный суд РФ предписал при новом рассмотрении дела судам учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, дать оценку доводам организации и возражениям налогового органа об осуществлении налогоплательщиком инвестиций в обновление производственного оборудования и правомерности его учета в качестве самостоятельных инвентарных объектов ОС, об отнесении приобретенного имущества к кодам классификатора основных фондов, принять законные и обоснованные судебные акты.

Таким образом, однозначная квалификация объекта в качестве движимого имущества требует не просто экспертизы, а комплексного понимания производственной деятельности налогоплательщика.

### **Значение судебных решений для налоговой практики и налогового администрирования**

В определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 12.07.19 № 307-ЭС19-5241 по делу № Ф07-15984/18 присутствует понятие "правовая позиция".

В Российской Федерации отсутствует прецедентное право, однако уже многие годы формируется так называемая правоприменительная практика, высшей формой



В случае установления в ходе налоговой проверки обстоятельств, указывающих на искуственное разделение в бухгалтерском учете единого объекта ОС, выступающего недвижимым объектом (зданием или сооружением), налоговые органы не лишены права обосновывать необходимость взимания налога на имущество

которой являются "правовые позиции" Верховного суда РФ, которые налоговые органы обязаны учитывать в процедурах налогового контроля и администрирования.

В случае когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего арбитражного суда РФ и Верховного суда РФ, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети "Интернет" либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются ими (письма Минфина России от 07.11.13 № 03-01-13/01/47571 и ФНС РФ от 26.11.13 № ГД-4-3/21097).

В соответствии с приказом ФНС РФ от 14.10.16 № ММВ-7-18/560@ при принятии решения о направлении апелляционных, кассационных и надзорных жалоб учитывается сложившаяся устойчивая судебная практика, в частности, решения Конституционного суда РФ, сохраняющие свое действие постановления Высшего арбитражного суда РФ, постановления Верховного суда РФ, а также сохраняющие свое действие информационные письма Высшего арбитражного суда РФ и Верховного суда РФ, судебные акты арбитражных судов округов и Судебной коллегии Верховного суда РФ, вынесенные по соответствующему вопросу с учетом аналогичной аргументации.

Правоприменительную практику формируют решения арбитражных судов по конкретным делам, а также определения Верховного суда РФ. При этом особым статусом обладают Обзоры судебной практики, которые регулярно выпускает Верховный суд РФ — они становятся для нижестоящих судов своеобразным руководством к действию, например:

— в постановлении АС Восточно-Сибирского округа от 18.06.19 по делу № А33-22700/2017 со ссылкой на п. 13 Обзора судебной практики Верховного суда Российской Федерации № 2 (2016), утвержденного Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г., констатируется, что взаимозависимость участников сделок сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Она может иметь юридическое значение в целях налогового контроля только в том случае, если установлено, что такая взаимозависимость используется участниками сделки как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами;

— в постановлении АС Западно-Сибирского округа от 26.06.19 по делу № А46-17695/2018 отмечено, что выводы судов первой и апелляционной инстанций соответствуют правовой позиции, изложенной в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 18.04.17 № 304-КГ16-16937, от 22.11.17 № 303-КГ17-8359 и п. 27 Обзора судебной практики Верховного суда Российской Федерации № 3 (2017), утвержденного Президиумом ВС РФ 12 июля 2017 г.

Таким образом, как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов руководством к действию являются судебная практика и в особенности правовая позиция Верховного суда РФ, выраженная как в отдельных определениях Судебной коллегии по экономическим спорам, так и в обзорах его Президиума ■

#### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принята Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая: [принята Государственной Думой 21 октября 1994 г., № 51-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
3. Градостроительный кодекс Российской Федерации: [принят Государственной Думой 22 декабря 2004 г., № 190-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".